UNIVERSITATEA „PETRE ANDREI”

CARMEN LUIZA PAHONE

CONTABILITATE FINANCIARĂ

JUNIMEA

Referent ştiinţific:
Prof. Univ. dr. Emil Horomnea
Universitatea "Al. I. Cuza", Iaşi

Tehnoredactare computerizată:
Pahone Maria Carmen
Rotariu Coca

ISBN: 973-37-0694-9

Scanned with OKEN Scanner

CARMEN LUIZA PAHONE

CONTABILITATE FINANCIARĂ

Sinteze, repere legislative şi aplicaţii

JUNIMEA
2002

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CAPITOLUL 1 - ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII FINANCIARE

1.1. Conceptul de contabilitate financiară 1

1.2. Tipuri de unităţi patrimoniale 4

1.3. Principii, obiective şi factori privind organizarea contabilităţii financiare.....8

CAPITOLUL 2 - CONTABILITATEA CAPITALURILOR

2.1. Conţinut, rol, structură 12

2.2.Contabilitatea capitalului social

2.2.1.Constituirea capitalului social 13

2.2.2. Creşterea capitalului social.....16

2.2.3. Reducerea capitalului social.....17

2.3. Contabilitatea primelor legate de capital 19

2.4. Contabilitatea diferenţelor din reevaluare.....21

2.5. Contabilitatea rezervelor.....23

2.6. Contabilitatea rezultatului reportat.....25

2.7. Contabilitatea întreprinzătorului individual.....27

2.8. Contabilitatea fondurilor proprii.....29

2.9. Contabilitatea rezultatului exerciţiului.....30

2.10. Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii 32

2.11. Contabilitatea provizioanelor reglementate şi a celor pentru riscuri şi cheltuieli

2.11.1. Noţiuni generale privind provizioanele.....34

2.11.2. Provizioanele reglementate.....34

Scanned with OKEN Scanner

2.11.3. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli ..35

2.12.Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate

2.12.1.Structura împrumuturilor şi datoriilor asimilate.....37

2.12.2.Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni.....38

2.12.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung şi mediu.....42

2.12.4. Contabilitatea datoriilor legate de participaţii.....45

2.12.5. Contabilitatea altor împrumuturi şi datorii asimilate 46

CAPITOLUL 3 - CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

3.1. Conţinutul şi structura activelor imobilizate 48

3.2. Evaluarea şi reevaluarea imobilizărilor.....48

3.3.Contabilitatea

3.3.1.Structură..... 50

3.3.2.Înregistrări contabile..... 52

3.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale

3.4.1.Structură..... 55

3.4.2.Amortizarea imobilizărilor corporale.....56

3.4.3. Înregistrări contabile.....60

3.5. Contabilitatea imobilizărilor financiare

3.5.1. Structură.....66

3.5.2. Înregistrări contabile.....66

3.6. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor.....70

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4 - CONTABILITATEA STOCURILOR

4.1. Caracterizarea generală a stocurilor.....74

4.2. Evaluarea stocurilor.....75

4.3. Metode de evidenţă operativă şi analitică a stocurilor.....77

4.4. Organizarea contabilităţii sintetice a stocurilor.....79

4.5. Contabilitatea materiilor prime şi a materialelor consumabile.....80

4.6. Contabilitatea obiectelor de inventar şi a baracamentelor.....86

4.7. Contabilitatea produselor.....91

4.8. Contabilitatea producţiei în curs de execuţie.....95

4.9. Contabilitatea stocurilor aflate la terţi 96

4.10. Contabilitatea animalelor.....99

4.11. Contabilitatea mărfurilor..... 101

4.12. Contabilitatea ambalajelor.....113

4.13. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor 120

CAPITOLUL 5 - CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERŢII

5.1. Noţiuni generale privind creanţele şi datoriile.....123

5.2. Contabilitatea datoriilor şi creanţelor comerciale

5.2.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii.....**124**

5.2.2. Contabilitatea decontărilor cu clienţii.....**132**

Scanned with OKEN Scanner

5.3. Contabilitatea decontărilor cu personalul şi cu asigurările sociale.....137
5.4. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului
5.4.1. Structura datoriilor şi creanţelor faţă de stat şi faţă de alte organisme publice.....144
5.4.2. Contabilitatea impozitului pe profit.....144
5.4.3. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată149
5.4.4. Contabilitatea subvenţiilor..... 160
5.4.5. Contabilitatea datoriilor din alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.....161
5.4.6. Contabilitatea datoriilor faţă de diferite organisme publice.....163
5.4.7. Contabilitatea altor datorii şi creanţe faţă de buget.....164
5.5. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului.....165
5.6. Contabilitatea decontărilor cu asociaţii.....166
5.7. Contabilitatea decontărilor din operaţii în participaţie.....169
5.8. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi 172
5.9. Contabilitatea operaţiunilor de regularizare
5.9.1. Structura datoriilor şi creanţelor din operaţii de regularizare.....175
5.9.2. Cheltuielile înregistrate în avans.....176
5.9.3. Veniturile înregistrate în avans 178
5.9.4. Operaţiile în curs de clarificare.....180
5.10. Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţii.....181

Scanned with OKEN Scanner

5.11. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor.....183

CAPITOLUL 6 - CONTABILITATEA TREZORERIEI

6.1. Noţiuni generale.....186
6.2. Contabilitatea titlurilor de plasament.....190
6.3. Contabilitatea valorilor de încasat.....192
6.4. Contabilitatea operaţiilor efectuate prin conturile bancare.....202
6.5. Contabilitatea dobânzilor privind disponibilităţile băneşti şi creditele de trezorerie 203
6.6. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt.....205
6.7. Contabilitatea decontărilor în numerar..... 209
6.8. Contabilitatea altor valori păstrate la casieria unităţii.....211
6.9. Contabilitatea acreditivelor.....212
6.10.Contabilitatea avansurilor de trezorerie.....214
6.11. Contabilitatea viramentelor interne.....215
6.12. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament.....165

CAPITOLUL 7 - CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR

7.1. Structura cheltuielilor şi veniturilor în contabilitatea financiară.....217
7.1.1. Cheltuielile de exploatare.....218
7.1.2. Cheltuielile financiare.....219
7.1.3. Cheltuielile excepţionale..... 219
7.1.4. Veniturile din exploatare.....219

Scanned with OKEN Scanner

7.1.5. Veniturile financiare.....220
7.1.6. Veniturile excepționale.....220
7.2. Înregistrări contabile privind cheltuielile și veniturile.....222
7.3. Înregistrări contabile privind veniturile.....230
Repere legislative 237

Aplicații practice.....243

Bibliografie

Scanned with OKEN Scanner

CUVÂNT ÎNAINTE

Activitatea economicã reprezintã un domeniu deosebit de complex în cadrul cãruia factori cu acţiune deosebitã modificã frecvent valoarea parametrilor obiectiv: cifrã de afaceri, cost, solvabilitate, profit, rentabilitate etc. Intervenţia deliberatã şi în timp util a factorului uman poate corecta abaterile dereglante sau, în anumite situaţii, diminueazã efectul lor negativ.

Desfăşurarea şi finaliztatea oricărui act economic sunt influenţate esenţial de procesul conducerii, de calitatea deciziei elaborate la momentul oportun. Tranziţia şi reforma economiei româneşti, tranformările şi restructurările acesteia sunt costisitoare economic şi social. Supravieţuirea firmei în condiţii de fiscalitate crescută, preţul ridicat al creditului, intrarea în competiţie cu firmele străine, instalabilitatea legislaţiei, fluctuaţia preţurilor, inflaţia şi reducerea puterii de cumpărare, sunt agravate de lipsa capitalului autohton.

Viaţa a dovedit cã prosperitatea unei afaceri impune rigoare şi ordine, echilibru şi prevedere, moralitate în relaţiile de parteneriat şi, nu în ultimă instanţă, arta de a "depista" şansa şi de a evita "capcanele".

Pentru a conduce eficient este nevoie de informaţie. ~n mediul informaţional al întreprinderii, o pondere esenţială o au informaţiile de naturã contabilã. Situaţia este valabilã şi la nivelule conomiei naţionale.

Aprecierea noastrã este susţinutã integral de opinia reputatului gânditor Osckar Morgenstern care subliniazã printre altele, un adevăr indubitabil: "*Contabilitatea reprezintã cea mai importantã sursã de informare economicã a unei naţiuni*"

Scanned with OKEN Scanner

Organizarea şi funcţionarea contabilităţii în cele două circuite a impus abordarea distinctă şi punctuală a numeroaselor probleme care ţin de contabilitatea financiară, respectiv de gestiune.

Fără pretenţia unui elaborat ştiinţific de înaltă factură, dar fundamentată pe o documentare actualizată, pertinentă şi inspirată, tânără autoare, doctoranda Carmen Luiza Pahone, reuşeşte să producă un suport de curs inteligent, absolut necesar studenţilor de la Facultăţile de profil economic.

Expunerea simplă şi clară, logică şi în sinteză, reprezintă doar câteva din dimensiunile incontestabile ale cărţii şi implicit merite ale autoarei.

Abordarea punctuală a fiecărei structuri patrimoniale în parte, atât din punct de vedere al conceptelor cât şi al studiilor de caz, sub forma unor probleme-aplicaţii practice este meritorie. În mod firesc au fost avute în vedere lucrările deja publicate, semnate de autori consacraţi cât şi reglementările de strictă actualitate conţinute în normele româneşti şi internaţionale.

Aşteptăm că plăcere revenirea pe aceeaşi temă cu dezvoltările conceptuale şi practice pe măsură. Nu ne îndoim de apariţia lor la timpul viitor. Deocamdată, pentru realizarea prezentă, să ne bucurăm împreună dorind succesele binemeritate pe planul didactic şi ştiinţific.

În fond, pe planul oricărei ştiinţe tronează un adevăr axiomatic: dimensiunea cumulativă a cunoaşterii rezultă din măsura în care generaţia tânără reuşeşte să preia selectiv şi să dezvolte creativ elementele de perenitate. Marele nostru istoric Nicolae Iorga, subliniază inspirat în acest context, valoarea emblematică a începutului şi în egală măsură caracterul relativ al sfârşitului. *"În ştiinţă*, afirmă Nicolae Iorga, *cea dintâi descoperire*

Scanned with OKEN Scanner

începe cu un drum de osteneli care se mântuie numai odată cu viaţa."

Iaşi, 10 martie 2002

Prof. Univ. Dr. EMIL HOROMNEA
Universitatea "Alexandru I. Cuza" Iaşi

*

* *

Autoarea acestui manual mulţumeşte sincer şi în egală măsură cadrelor didactice de la Catedra de Contabilitate şi Informatică de Gestiune din cadrul Universităţii "Alexandru I. Cuza" Iaşi care, la momentul potrivit, au contribuit esenţial la formarea şi aprofundarea cunoştinţelor sale de specialitate; cât şi conducerii Universităţii "Petre Andrei" Iaşi pentru sprijinul acordat în publicarea acestei lucrări.

Menţionăm că redactarea relativ scurtă a prezentului material a redus ponderea unor elemente de contribuţie proprie. În preocupările noastre viitoare se află o dezvoltare adecvată a problemelor abordate.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII FINANCIARE

1.1. Conceptul de contabilitate financiară

Ca ştiinţă şi practică, contabilitatea a evoluat, perfecţionându-şi continuu atât baza teoretică, cât şi maniera de realizare practică a obiectului de studiu. Caracterul evolutiv al contabilităţii trebuie să ducă la formularea de norme care să asigure rezolvarea completă şi eficientă a problemelor de gestiune şi conducere a întreprinderilor.

Unul din principalele rezultate ale perfecţionării bazei conceptuale a contabilităţii îl constituie modernizarea concepţiei de organizare a sistemului conturilor, în vederea reflectării patrimoniului, situaţiei financiare şi a rezultatului întreprinderii creându-se sisteme de contabilitate cu un singur circuit şi cu două circuite.

Sistemul de contabilitate cu un singur circuit (monist) organizează conturile într-un singur flux în cadrul circuitului economic: *capital – aprovizionare – fabricaţie – vânzare.*

Sistemul de contabilitate cu dublu circuit (dualist) organizează conturile astfel încât delimitează în două circuite distincte. Ele au ca obiect înregistrarea elementelor şi operaţiilor patrimoniale legate de schimburile şi relaţiile cu terţii, inclusiv rezultatele financiare, iar pe de altă parte consemnarea elementelor care înregistrează producţia, costurile şi rentabilitatea produselor lucrărilor şi serviciilor executate. Se formează astfel circuitul contabilităţii financiare sau generale şi circuitul contabilităţii interne de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea financiară sau generală (la francezi „Comptabilité générale", la anglo-saxoni – „Financial accouting") are ca obiect înregistrarea tuturor operaţiunilor ce afectează patrimoniul agenţilor economici, măsurarea variaţiilor la care este supus ca urmare a proceselor economice, calcularea şi explicarea rezultatului financiar, întocmirea documentelor de sinteză (Bilanţul Contul de rezultate, Anexa la bilanţ), care oferă mediului exterior imaginea sintetică, fidelă şi retrospectivă a situaţiei întreprinderii.

Contabilitatea financiară poate fi caracterizată prin următoarele trăsături:

- este organizată pe bază de norme unitare şi obligatorii pentru toate unităţile patrimoniale, având la bază planul general de conturi, cerinţă impusă de organele fiscale şi de necesitatea de control a statului;
- evidenţiază patrimoniul unităţilor, respectiv averea privită din punct de vedere al destinaţiei şi al surselor de dobândire, relaţiile juridice cu terţii, rezultatele financiare, urmărind în final stabilirea conturilor anuale necesare întocmirii documentelor de sinteză;
- prezintă patrimoniul global, nefurnizând informaţii de detaliu.

Contabilitatea financiară are anumite *limite*:

- asigură numai compararea în timp şi spaţiu a rezultatului global şi al bilanţului unei unităţi faţă de altele;
- nu permite evidenţierea contribuţiei fiecărui sector, produs, lucrare la obţinerea rezultatelor financiare, limite ce sunt suplinite de contabilitatea de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Funcţiile contabilităţii financiare sunt următoarele[1]:

- *funcţia de înregistrare completă* a tranzacţiilor întreprinderii în scopul determinării periodice a situaţiei patrimoniale şi a rezultatului global;
- *funcţia de comunicare financiară externă* (informarea terţilor);
- *funcţia de instrument de verificare şi de probă judiciară şi fiscală;*
- *funcţia de instrument de gestiune a întreprinderii;*
- *funcţia de furnizare a informaţiilor necesare realizării sintezelor macro-economice;*
- *funcţia de informare pentru analizele financiare.*

Contabilitatea internă de gestiune (la francezi „Comptabilité de gestion", la anglo-saxoni „Managerial accounting") are ca scop principal controlul factorilor de producţie în vederea obţinerii unor produse, lucrări, servicii de calitate. Ca urmare, aceasta se organizează de fiecare unitate patrimonială în funcţie de specificul activităţii ei şi de necesităţile proprii. Ea are ca obiective principale calcularea costurilor de producţie, stabilirea rezultatelor şi a rentabilităţii produselor obţinute, a lucrărilor execu-tate, întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli pe feluri de activităţi, urmărirea şi controlul acestuia în vederea cunoaşterii rezultatelor şi furnizarea datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestionarea patrimoniului.

---

[1] M. Epuran, V. Băbăiţă, *Contabilitate financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timişoara, 1996

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea de gestiune fiind principalul furnizor de informaţii necesare conducerii subunităţilor, constituie şi un instrument intern de control al activităţii unităţilor.

Funcţiile contabilităţii de gestiune sunt următoarele:

- *funcţia de determinare a costurilor pe produse, lucrări şi sectoare de activitate;*
- *funcţia de determinare a diferitelor marje şi a rezultatelor analitice pe produse şi activităţi;*
- *funcţia de generare şi furnizare a informaţiilor destinate elaborării bugetelor şi costurilor previzionale;*
- *funcţia degenerare şi furnizare a informaţiilor destinate actualizării indicatorilor de gestiune din structura tabloului de bord al întreprinderii;*
- *funcţia de generare a informaţiilor destinate măsurării performanţelor (rentabilitate, productivitate) la nivelul sectoarelor şi pe produse, lucrări şi servicii.*

La elaborarea normelor privind contabilitatea în două circuite s-a ţinut seama, pe de o parte, de experienţa românească în domeniul contabilităţii, de legislaţia exis-tentă, iar pe de altă parte, de Normele Comitetului Internaţional de Standarde Contabile, de Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene privind conturile anuale.

1.2. Tipuri de unităţi patrimoniale

Întreprinderea este un organism complex care poate fi studiat din diferite puncte de vedere: juridic, economic, social.

Din punct de vedere ***juridic***, întreprinderea poate lua diferite forme de personalitate morală. În această calitate, ea are drepturi, îşi asumă obligaţii, iar statutul său juridic serveşte ca

Scanned with OKEN Scanner

suport noţiunii de patrimoniu, definit prin relaţiile cu terţii, care dau naştere creanţelor şi datoriilor.

Din punct de vedere ***economic***, întreprinderea este un agent economic care angajează un capital în procesul de transformare sau de fabricaţie în vederea furnizării pe piaţă de bunuri şi servicii.

Din punct de vedere ***uman şi social*** utilizează resurse umane în vederea obţinerii bunurilor şi serviciilor.

Întreprinderile pot fi clasificate după mai multe criterii[1]:

1. După **natura juridică** se disting;

a) ***întreprinderi private***, care la rândul lor pot fi : întreprinderi ***individuale,*** proprietate a unui singur individ, numit întreprinzător şi întreprinderi ***societare*** (socie-tăţi), care reunesc mai mulţi asociaţi;

b) ***întreprinderi publice*** sau semipublice care aparţin în totalitate sau parţial statului.

2. După **dimensiunea lor,** unităţile patrimoniale se pot divide în întreprinderi mari, mijlocii şi mici.

3. În funcţie de natura ***obiectului de activitate*** deosebim: ***întreprinderi de producţie*** (industriale, agricole, de construcţii), ***întreprinderi de comercializare a mărfurilor şi întreprinderi de prestări servicii*** (transporturi, comunicaţii, asigurări bancare etc.).

În România, obligaţia organizării şi conducerii contabilităţii proprii revine următorilor agenţi economici:

a) ***Regiilor autonome***, care se organizează şi funcţionează în ramurile strategice ale economiei naţionale (industria de

---

[1] M. Epuran, V. Băbăiţă, *Contabilitate financiară în noul sistem contabil,* Editura de Vest, Timişoara, 1996

Scanned with OKEN Scanner

suport noţiunii de patrimoniu, definit prin relaţiile cu terţii, care dau naştere creanţelor şi datoriilor.

Din punct de vedere ***economic***, întreprinderea este un agent economic care angajează un capital în procesul de transformare sau de fabricaţie în vederea furnizării pe piaţă de bunuri şi servicii.

Din punct de vedere ***uman şi social*** utilizează resurse umane în vederea obţinerii bunurilor şi serviciilor.

Întreprinderile pot fi clasificate după mai multe criterii[1]:

1. După **natura juridică** se disting;

a) ***întreprinderi private***, care la rândul lor pot fi : întreprinderi ***individuale,*** proprietate a unui singur individ, numit întreprinzător şi întreprinderi ***societare*** (socie-tăţi), care reunesc mai mulţi asociaţi;

b) ***întreprinderi publice*** sau semipublice care aparţin în totalitate sau parţial statului.

2. După **dimensiunea lor,** unităţile patrimoniale se pot divide în întreprinderi mari, mijlocii şi mici.

3. În funcţie de natura ***obiectului de activitate*** deosebim: ***întreprinderi de producţie*** (industriale, agricole, de construcţii), ***întreprinderi de comercializare a mărfurilor şi întreprinderi de prestări servicii*** (transporturi, comunicaţii, asigurări bancare etc.).

În România, obligaţia organizării şi conducerii contabilităţii proprii revine următorilor agenţi economici:

a) ***Regiilor autonome***, care se organizează şi funcţionează în ramurile strategice ale economiei naţionale (industria de

---

[1] M. Epuran, V. Băbăiţă, *Contabilitate financiară în noul sistem contabil,* Editura de Vest, Timişoara, 1996

Scanned with OKEN Scanner

armament, energetică, mine şi gaze naturale, poştă şi transporturi feroviare) stabilite de guvern (Legea 15/1990 privind reorganizarea unităţilor economice de stat ca regii autonome şi societăţi comerciale).

b) ***Societăţile comerciale*** sunt unităţi patrimoniale cu personalitate juridică create prin libera voinţă şi iniţiativă a investitorilor în scopul fabricării unor produse, comercializării bunurilor, executării de lucrări sau prestări de servicii.

În practica economico-juridică sunt consacrate două tipuri fundamentale de societăţi comerciale: de persoane şi de capital.

În funcţie de responsabilitatea asociaţilor, **societăţile de persoane** se împart în societăţi în nume colectiv şi societăţi în comandită simplă.

- ***Societăţile în nume colectiv*** se constituie în baza contractului de asociere, dintr-un singur fel de asociaţi, aportul lor sub formă de părţi sociale fiind netransmisibil. Obligaţiile societăţii sunt garantate cu patrimoniul social, toţi membrii asociaţi au răspundere solidară şi nelimitată pentru obligaţiile societăţii.
- ***Societăţile în comandită simplă***, ale cărei obligaţii sunt garantate cu patrimoniul social, se constituie din două categorii de asociaţi: comanditaţi, care răspund solidar şi nelimitat pentru obligaţiile sociale şi comanditari, care răspund numai până la limita aportului lor şi nu au dreptul să participe la administrarea societăţii.

Societăţile de capital se caracterizează prin aceea că asociaţii nu se aleg după calităţile lor personale, capitalul lor social fiind constituit din acţiuni transmisibile, acţionarii putând fi persoane fizice sau juridice. Ele se grupează în societăţi în comandită pe acţiuni şi societăţi pe acţiuni:

Scanned with OKEN Scanner

- ***Societatea în comandită pe acţiuni*** reprezintă societatea a cărui capital social este împărţit pe acţiuni, iar obligaţiile sociale sunt garantate prin patrimoniul social, cu răspundere nelimitată a asociatului sau asociaţilor comanditaţi şi cu răspundere numai în limita acţiunilor subscrise şi deţinute de comanditari.

- ***Societatea pe acţiuni*** este cea mai reprezentativă formă de societate de capital. Capitalul ei se constituie prin contribuţia acţionarilor, persoane fizice sau juridice, sub formă de acţiuni, ce se pot transmite prin vânzare-cumpărare. Obligaţiile sociale ale societăţii sunt garantate cu patrimoniul social, acţionarii fiind obligaţi numai la plata acţiunilor lor.

O altă formă de societate comercială o reprezintă ***societatea cu răspundere limitată*** în a cărei funcţionare se regăsesc atât elemente de la societăţile de persoane, cât şi de la cele de capital. Obligaţiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociaţii răspund numai în limita aportului de capital. Capitalul social este divizat în părţi sociale netransmisibile altor persoane.

c) ***Societăţile agricole*** au ca obiect exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor şi realizarea de investiţii în interes agricol (Legea nr.36/1991).

d) ***Organizaţiile cooperatiste*** constituite din persoane juridice prin asocierea membrilor săi pentru muncă în comun după reguli statutare specifice de administrare şi repartizare a rezultatelor financiare. Este cazul organizaţiilor cooperaţiei meşteşugăreşti, organizaţiilor cooperaţiei de consum şi de credit.

e) ***Persoane fizice*** care efectuează acte de comerţ (cumpărare-vânzare de mărfuri, operaţiuni de asigurare, transport

Scanned with OKEN Scanner

de mărfuri şi călători etc.) şi sunt înscrise la Oficiul Comerţului potrivit legii.

1.3. Principii, obiective şi factori privind organizarea contabilităţii financiare

Principalul element care se aşează la baza organizării contabilităţii este format dintr-un ansamblu de principii sau convenţii care au în vedere regulile (normele) de întocmire a situaţiilor financiare (conturi anuale).

Aceste principii, rod al cercetării ştiinţifice americane, după marea criză economică din 1929-1933, au fost preluate de sistemele contabile din Europa continentală, prin Planul Contabil General şi Directive ale Comunităţii Europene. În anul 1973 a fost creat Comitetul Internaţional de Standarde Contabile (International Accounting Standars Committee – I.A.S.C.) având următoarele obiective:

a) formularea şi publicarea, în interesul public, a normelor contabile ce se cer respectate pentru prezentarea situaţiilor financiare (bilanţul, contul de profit şi pierdere, anexa la bilanţ etc.) şi de a promova aplicarea acestor norme pe plan mondial;

b) armonizarea reglementărilor, normelor contabile şi procedurilor necesare la prezentarea situaţiilor financiare.

Obiectivul fundamental al contabilităţii îl reprezintă furnizarea de informaţii care să ofere o imagine fidelă, clară şi completă asupra situaţiei patrimoniului şi rezultatelor obţinute. Realizarea imaginii fidele necesită ca informaţiile contabile să îndeplinească următoarele condiţii:

- datele contabile să fie înregistrate în contabilitate în timp util pentru a fi prelucrate şi utilizate;

Scanned with OKEN Scanner

de mărfuri şi călători etc.) şi sunt înscrise la Oficiul Comerţului potrivit legii.

1.3. Principii, obiective şi factori privind organizarea contabilităţii financiare

Principalul element care se aşează la baza organizării contabilităţii este format dintr-un ansamblu de principii sau convenţii care au în vedere regulile (normele) de întocmire a situaţiilor financiare (conturi anuale).

Aceste principii, rod al cercetării ştiinţifice americane, după marea criză economică din 1929-1933, au fost preluate de sistemele contabile din Europa continentală, prin Planul Contabil General şi Directive ale Comunităţii Europene. În anul 1973 a fost creat Comitetul Internaţional de Standarde Contabile (International Accounting Standars Committee – I.A.S.C.) având următoarele obiective:

a) formularea şi publicarea, în interesul public, a normelor contabile ce se cer respectate pentru prezentarea situaţiilor financiare (bilanţul, contul de profit şi pierdere, anexa la bilanţ etc.) şi de a promova aplicarea acestor norme pe plan mondial;

b) armonizarea reglementărilor, normelor contabile şi procedurilor necesare la prezentarea situaţiilor financiare.

Obiectivul fundamental al contabilităţii îl reprezintă furnizarea de informaţii care să ofere o imagine fidelă, clară şi completă asupra situaţiei patrimoniului şi rezultatelor obţinute. Realizarea imaginii fidele necesită ca informaţiile contabile să îndeplinească următoarele condiţii:

- datele contabile să fie înregistrate în contabilitate în timp util pentru a fi prelucrate şi utilizate;

Scanned with OKEN Scanner

- informaţiile contabile oferite utilizatorilor să fie corecte şi complete;

- contabilizarea faptelor să fie în acord cu baza lor juridică şi economică;

- informaţiile de sinteză să servească utilizatorilor pentru luarea deciziilor economice;

- informaţiile furnizate de contabilitate să rezulte din aplicarea cu bună credinţă a regulilor şi procedeelor contabile.

Pentru creşterea încrederii în imaginea fidelă furnizată de către contabilitate la organizarea contabilităţii agenţilor economici trebuie să ţină seama de principiile contabilităţii, cuprinse în legislaţia românească. Acestea sunt:

a) Principiul prudenţei impune aprecierea justă a faptelor pentru a evita riscul în viitor, adică incertitudinile prezente care ar putea afecta situaţia financiară de viitor. Desfăşurarea activităţii exerciţiului curent sau anterior poate determina deprecieri, riscuri şi pierderi posibile, generate de supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, şi de subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor.

b) Principiul permanenţei metodelor (fixismului) presupune că metodele de lucru rămân aceleaşi contabile trebuie să rămână de la un exerciţiu la altul, ceea ce asigură comparabilitatea datelor nu numai în timp, ci şi în spaţiu.

c) Principiul continuităţii activităţii conform căruia unitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activităţii. La finele anului calendaristic, consi-derat un exerciţiu financiar, se întocmesc documentele de sinteză contabilă prevăzute de lege.

Scanned with OKEN Scanner

*d) **Principiul independenței exercițiului*** este cunoscut și ca principiul autonomiei exercițiului. El presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității unui agent economic pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă.

*e) **Principiul intangibilității bilanțului de deschidere***. Bilanțul de deschidere a unui nou exercițiu financiar trebuie să corespundă bilanțului de încheiere a exercițiului precedent. Se interzice modificarea patrimoniului de la sfârșitul anului ce trebuie raportat la începutul anului viitor. Orice schimbare de metodă sau corectarea unor erori trebuie să fie transparente. Eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea și depunerea bilanțului contabil, trebuie corectate în anul în care acestea se constată, prin înregistrări contabile adecvate (O.G. 22/1996).

*f) **Principiul necompensării*** presupune interdicția compensărilor între avere și datorii, între drepturi și angajamente, între elemente de activ și de pasiv.

Modalitățile ținerii contabilității agenților economice sunt prevăzute prin lege și ele pot fi următoarele:

a) Prin compartimente distincte, conduse de către directorul financiar-contabil, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să posede studii economice superioare. Compartimentele financiar-contabile se întâlnesc la întreprinderile mijlocii și mari.

b) Prin persoane juridice autorizate, reprezentate de societăți comerciale înființate în baza legislației românești, care au ca obiect ținerea contabilității pentru terți și care sunt autorizate în acest scop de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR). Aceste unități sunt înscrise în Tabloul

Scanned with OKEN Scanner

Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi, publicat în Monitorul Oficial al României. Răspunderea pentru ţinerea corectă şi la zi a contabilităţii revine persoanei juridice autorizate.

c) *Prin persoane fizice*, după cum urmează:

- *persoane fizice autorizate*, adică cele care au calitatea de contabil autorizat sau expert contabil. O asemenea calitate se atribuie de către comisiile stabilite prin ordin comun al ministerului finanţelor pe baza examenelor organizate de Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România (CECCAR).

- *persoane fizice calificate*, adică cele cu pregătire economică superioară sau medie, dar care n-au dobândit calitatea de expert contabil sau contabil autorizat. În această categorie intră economiştii, indiferent de specialitatea dobândită în facultate, contabilii sau alte calificări asimilate, care au urmat şcoli medii economice sau şcoli postliceale economice recunoscute de Ministerul Învăţământului în care au avut ca disciplină de studiu contabilitatea.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

CONTABILITATEA CAPITALURILOR

2.1. Conținut, rol, structură

Capitalul semnifică ansamblul surselor de finanțare stabile utilizate de întreprindere în scopul desfășurării activității sale.[1]

Sub aspect economic, capitalul cuprinde totalitatea resurselor materiale care, prin asociere cu ceilalți factori de producție (munca, știința, informația, pământul), participă la producerea de bunuri în scopul obținerii unui profit. Datorită faptului că se află la dispoziția agenților economici o perioadă mai mare de timp, ele poartă denumirea de capitaluri permanente și se pot structura astfel:

1) Capitaluri proprii (pasiv intern);
2) Capitaluri străine (pasiv extern)
3) Provizioane asimilate capitalurilor.

1) *Capitalurile proprii* cuprind totalitatea capitalurilor aflate în proprietatea titularilor de patrimoniu (*acționari, asociați, întreprinzători individuali*). Principalele forme de manifestare ale capitalurilor proprii sunt:

- capital social;
- prime legate de capital;
- diferențe din reevaluare;
- rezerve;
- fonduri;

---

[1] E. Horomnea, *Tratat de contabilitate, teorii, concepte, principii, standarde*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2001

Scanned with OKEN Scanner

- rezultatul exercițiului;
- subvenții pentru investiții.

2) *Capitalurile străine* reprezintă împrumuturi și datorii pe termen mediu și lung reprezentate, în principal de:

- împrumuturi;
- credite bancare pe termen mediu și lung;
- datorii legate de participații; dobânzi aferente împrumuturilor.

3) *Provizioanele reglementate și cele pentru riscuri și cheltuieli* sunt rezerve constituite în scop de autoprotecție în fața a numeroase riscuri și deprecieri posibile.

Notă : Potrivit O.M.F.P. 94/2001 în structura clasei de „Capitaluri" se produc următoarele modificări semnificative:

Contul 107 primește denumirea de „Rezerve de conversie";

Contul 108 dispare;

Contul 117 devine „Rezultatul reportat";

Grupa 14 „Provizioane reglementate" dispare.

2.2.Contabilitatea capitalului social

2.2.1.Constituirea capitalului social

Constituirea capitalului social se face prin subscriere de aport social de către asociați sau acționari. Prin acțiunea de subscriere, asociații sau acționarii se angajează în actul de constituire la o contribuție în bani sau în natură, în vederea înființării unei societăți comerciale. Între subscriere și depunerea efectivă a capitalului promis poate exista un anumit decalaj în timp, capitalul social îmbracă două forme:

- capital subscris nevărsat;
- capital subscris vărsat.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul societăților pe acțiuni trebuie vărsat 30% din capitalul subscris, și cel puțin 50% la constituirea prin subscripție publică Restul de capital se va vărsa în termen de 12 luni de la înmatriculare. În cazul societăților cu răspundere limitată, capitalul social subscris se varsă, de regulă, integral înainte de începerea formalităților de constituire.

Orice modificare a capitalului social se poate face numai pe baza hotărârii AGA și cu îndeplinirea tuturor formalităților legate de această hotărâre.

Acțiunile se pot evalua la următoarele valori:

- *Valoarea nominală* – este dată de raportul dintre capitalul social și numărul de acțiuni emise;
- *Valoarea contabilă* – se calculează ca un raport între activul net contabil și numărul de acțiuni;

Activul net = Activ total – Datorii – Active fictive

Activele fictive sunt formate din cheltuieli de constituire, active de regularizare, prime privind rambursarea obligațiunilor[1].

- *Valoarea de emisiune sau de piață* – este prețul la care se pun în vânzare acțiunile emise.

Mărimea minimă a capitalului social depinde de tipul, de societate:

- La societățile în nume colectiv și în comandită simplă nu este stabilită o limită a capitalului social;

[1] I.I. Pântea, Gh. Bodea, *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 2001

Scanned with OKEN Scanner

- La societăţile pe acţiuni capitalul social nu poate fi mai mic de 25.000.000 lei, iar valoarea nominală minimă a unei acţiuni este de 2.000 lei;

- La societăţile cu răspundere limitată capitalul social minim este de2.000.000 lei şi se divide în părţi sociale egale a căror valoare nominală nu poate fi mai mică de 100.000 lei;

- La societăţile pe acţiuni trebuie să fie minimum 5 acţionari, iar la S.R.L., maximum 50 de asociaţi.

Principalele operaţii privind *constituirea capitalului social* sunt reflectate în contabilitate astfel:

- Înregistrarea dreptului de creanţă al societăţii faţă de aportul promis de asociaţi sau acţionari:

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**1011 "Capital subscris nevărsat"**

- Depunerea (vărsarea, aportarea) capitalului subscris anterior:

% 212 Mijloace fixe" 300 "Materii prime" 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"	=	**456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"**

Transformarea capitalului subscris nevărsat la capitalul subscris vărsat (regularizarea capitalului subscris vărsat):

Scanned with OKEN Scanner

1011 "Capital subscris nevărsat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"

2.2.2. Creşterea capitalului social

Mărirea capitalului social poate să apară atunci când unitatea întâmpină dificultăţi financiare, dar şi atunci când ea este într-o situaţie prosperă şi vrea să-şi extindă activitatea. În ambele situaţii societatea are nevoie de noi fonduri băneşti sau de anumite bunuri, pe care preferă să le producă din majorare de capital decât să recurgă la împrumuturi. Majorarea capitalului social se poate face pe mai multe căi şi anume:

- noi aporturi în natură şi numerar;
- prin încorporarea în capitalul social a unor elemente ce aparţin capitalurilor proprii, cum ar fi: rezervele, primele legate de capital, diferenţele din reevaluare şi profitul;
- conversia unor datorii în acţiuni.

Principalele înregistrări contabile:

- Încorporarea rezervelor în capital:

106 "Rezerve"	=	1012 "Capital subscris vărsat"

- Încorporarea primelor legate de capital:

104 "Prime legate de capital"	=	1012 "Capital subscris vărsat"

- Încorporarea diferenţelor din reevaluare:

105 "Diferenţe din reevaluare"	=	1012 "Capital subscris vărsat"

Scanned with OKEN Scanner

- Încorporarea profitului net reportat din anii precedenţi:

107 "Rezultatul reportat"	=	**1012 "Capital subscris vărsat"**

- Încorporarea profitului net obţinut în exerciţiul încheiat:

129 "Repartizarea profitului"	=	**1012 "Capital subscris vărsat"**

2.2.3. *Reducerea capitalului social*

Căile de reducere a capitalului social sunt:

a) Retragerea unor asociaţi sau acţionari, presupune următoarele înregistrări contabile:

- Achitarea obligaţiilor faţă de asociaţii sau acţionarii care s-au retras:

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"**

- Diminuarea capitalului social prin retragerea unor asociaţi:

1012 "Capital subscris vărsat"	=	**456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"**

b) Anularea pierderilor din exerciţiile anterioare

Prin această operaţiune se restabileşte echivalenţa dintre activul real şi capitalul social nominal, ca şi între valoarea

Scanned with OKEN Scanner

nominală şi valoarea de piaţă a acţiunilor. Micşorarea capitalului prin acoperirea pierderilor se poate face numai în cazul în care au fost epuizate toate rezervele constituite.

- Reducerea capitalului social pentru anularea pierderilor se înregistrează astfel:

1012 "Capital subscris vărsat"	=	**107 "Rezultatul reportat"**

c) Existenţa unui capital mare în comparaţie cu activitatea desfăşurată, presupune următoarele înregistrări:

- Răscumpărarea acţiunilor:

502 "Acţiuni proprii"	=	**% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"**

- Anularea acţiunilor răscumpărate (când valoarea de răscumpărare <valoarea lor nominală):

1012 "Capital subscris vărsat"	=	**% 502 "Acţiuni proprii" 7728 "Alte venituri excepţionale din operaţii de capital"**

Scanned with OKEN Scanner

- Anularea acţiunilor răscumpărate (când valoarea de răscumpărare >valoarea lor nominală):

%	=	502
1012		"Acţiuni
"Capital subscris		proprii"
vărsat"		
6728		
"Alte cheltuieli		
excepţionale		
privind operaţiile		
de capital"		

2.3. Contabilitatea primelor legate de capital

Primele legate de capital reprezintă elemente ale capitalurilor proprii şi rezultă în urma operaţiunilor de majorare a capitalului social prin emisiunea de noi acţiuni, fuziunea cu alte societăţi şi conversia datoriilor în acţiuni.[1] În funcţie de modul de constituire, acestea se grupează astfel:

a) Primele de emisiune se determine prin diferenţa dintre valoarea de emisiune a noilor acţiuni sau părţi sociale (mai mare) şi valoarea nominală a acestora (mai mică). Primele de emisiune trebuie:

- să acopere cheltuielile de emisiune;
- să egaleze drepturile acţionarilor noi cu cele ale vechilor acţionari, prin compensarea diferenţei dintre valoarea nominală şi valoarea contabilă a vechilor acţiuni.

b) Primele de aport corespund diferenţei dintre valoarea bunurilor aportate şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor

[1] E. Dumitrean, Gh. Scorţescu, s.a., *Contabilitate financiară I*, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2002

Scanned with OKEN Scanner

sociale atribuite în schimbul aportului. Prima de aport are aceeaşi funcţie ca prima de emisiune.

*c) **Primele de fuziune*** se calculează ca diferenţă între valoarea bunurilor primite prin fuziune şi suma cu care a crescut capitalul social al întreprinderii absorbante.

Notă: În noul PCG aprobat prin OMF 94/2001, contul 104 se dezvoltă pe patru conturi sintetice de grad II:

1041 „Prime de emisiune";

1042 „Prime de fuziune";

1043 „Prime de aport";

1044 „Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni".

Principalele înregistrări contabile:

- Emisiunea de acţiuni cu primă de emisiune:

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**% 1011 "Capital subscris nevărsat" 1041 "Prime de emisiune sau de aport"**

- Utilizarea unei părţi din prima de emisiune pentru acoperirea cheltuielilor cu emisiunea şi vânzarea:

1041 "Prime de emisiune sau aport"	=	**201 "Cheltuieli de constituire"**

- Transferarea primelor de capital la alte rezerve:

Scanned with OKEN Scanner

104 "Prime legate de capital"	=	**1068 "Alte rezerve"**

- Integrarea primelor în capitalul social:

104 "Prime legate de capital"	=	**1012 "Capital subscris vărsat"**

2.4. Contabilitatea diferenţelor din reevaluare

Diferenţele din reevaluare se stabilesc prin compararea valorii actuale (mai mari) cu valoarea de intrare (mai mică) a elementelor de activ supuse reevaluării. Diferenţele din reevaluare se încorporează ulterior în rezerve sau se pot transfera la capital social. De asemenea, cu diferenţele din reevaluare se pot acoperi pierderile din exerciţiile anterioare.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Plusul de valoare rezultat în urma reevaluării imobilizărilor corporale:

% 211 "Terenuri" 212 "Mijloace fixe"	=	**105 "Diferenţe din reevaluare"**

- Plusul de valoare rezultat în urma reevaluării imobilizărilor financiare:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	105
261		"Diferenţe din
"Titluri de		reevaluare"
participare"		
262		
"Titluri de		
imobilizare ale		
activităţii de		
portofoliu"		
263		
"Alte titluri		
imobilizate"		

- Diferenţele dintre amortizarea actualizată şi cea calculată până la data reevaluării mijloacelor fixe:

105	=	281
"Diferenţe din		"Amortizări
reevaluare"		privind
		imobilizările
		corporale"

- Încorporarea diferenţelor din reevaluare la rezerve:

105	=	1068
"Diferenţe din		"Alte rezerve"
reevaluare"		

- Încorporarea diferenţelor din reevaluare în capitalul social:

105	=	1012
"Diferenţe din		"Capital
reevaluare"		subscris vărsat"

- Acoperirea pierderilor din exerciţiile anterioare:

105	=	107
"Diferenţe din		"Rezultatul
reevaluare"		reportat"

Scanned with OKEN Scanner

2.5. Contabilitatea rezervelor

Rezervele semnifică o capitalizare a profitului în vederea acoperirii eventualelor pierderi.[1]

Rezervele consolidează baza materială a unității, sporind capacitatea acesteia de a face față unor conjuncturi nefavorabile și a eventualelor pierderi. În principal, rezervele se pot utiliza pentru acoperirea pierderilor sau pentru majorarea capitalului social.

După modul de constituire și utilizare, rezervele se grupează astfel:

a) Rezervele legale se constituie anual în procent de 5% din profitul brut până se ajunge la 20% din capitalul social.

b) Rezervele statutare nu sunt impuse de lege, dar se pot constitui din profitul net în cota și limitele prevăzute de statut.

c) Alte rezerve (rezerve libere sau facultative) se pot constitui din profitul net pe baza hotărârii AGA, precum și din alte surse.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Constituirea rezervelor din profitul brut sau net al exercițiului curent:

129 "Repartizarea profitului"	=	**106 "Rezerve"**

- Constituirea rezervelor din profitul exercițiilor anterioare:

107 "Rezultatul reportat"	=	**106 "Rezerve"**

[1] E. Horomnea, *Tratat de contabilitate, teorii, concepte, principii, standarde,* Ed. Sedcom Libris, Iași, 2001

Scanned with OKEN Scanner

- Constituirea rezervelor din primele legate de capital :

104 "Prime legate de capital"	=	**106 "Rezerve"**

- Constituirea rezervelor din diferențele din reevaluare:

105 "Diferențe din reevaluare"	=	**106 "Rezerve"**

- Utilizarea rezervelor pentru majorarea capitalului social:

106 "Rezerve"	=	**1012 "Capital subscris vărsat"**

- Utilizarea rezervelor pentru acoperirea pierderilor din exercițiile anterioare:

106 "Rezerve"	=	**107 "Rezultatul reportat"**

- Utilizarea rezervelor pentru acoperirea pierderii din exercițiul încheiat:

106 "Rezerve"	=	**121 "Profit și pierdere"**

Notă: Contul 106 „Rezerve" conform noului PGC, aprobat prin OMF 94/2001 este dezvoltat pe patru conturi sintetice de grad II:

1061 „Rezerve legale"

1062 „Rezerve pentru acțiuni proprii"

1063 „Rezerve statutare sau contractuale"

1068 „Alte rezerve".

Scanned with OKEN Scanner

2.6. Contabilitatea rezultatului reportat

Rezultatul reportat este o structură a capitalului propriu concretizat fie în profit nerepartizat sau amânat de la repartizare din exerciţii, fie pierderea neacoperită total sau parţial la sfârşitul exerciţiilor precedente.

După conţinutul economic este un cont de surse proprii, care în bilanţ apare în pasiv astfel:

- cu sume în negru, dacă rezultatul reportat exprimă profit lăsat în aşteptare;
- cu sume în roşu, dacă rezultatul reportat exprimă pierdere lăsată în aşteptare.

După funcţia contabilă este asimilat conturilor bifuncţionale:

- cont de activ, când are sold debitor reprezentând pierdere lăsată în aşteptare;
- cont de pasiv, când are sold creditor reprezentând profit lăsat în aşteptare.

Operaţiile privind contul 107 „Rezultatul reportat" pot fi reflectate în contabilitate astfel:

a) Când rezultatul reportat este reprezentat de **pierderea** lăsată în aşteptare (activ):

- evidenţierea pierderilor realizate în exerciţiile curente reportate pentru exerciţiile viitoare (contul 121 a prezentat sold debitor):

107 "Rezultatul reportat"	=	**121 "Profit şi pierdere"**	**200.000**

- acoperirea pierderii anilor precedenţi pentru diminuarea capitalului social:

Scanned with OKEN Scanner

1012 "Capital subscris vărsat"	=	107 "Rezultatul reportat"	500.000

- acoperirea pierderii anilor precedenţi din rezervele de capital:

106 "Rezerve"	=	107 "Rezultatul reportat"	1.000.000

b) Când rezultatul reportat este reprezentat de profitul lăsat în aşteptare:

- profitul net realizat în exerciţiile precedente destinat măririi capitalului social:

107 "Rezultatul reportat"	=	1012 "Capital subscris vărsat"	2.000.000

- profitul net realizat în exerciţiile precedente destinat virării la rezerve:

107 "Rezultatul reportat"	=	106 "Rezerve"	3.000.000

- profitul net realizat în exerciţiile precedente repartizat pentru dividende:

107 "Rezultatul reportat"	=	457 "Dividende de plată"	1.000.000

- profitul net al exerciţiului expirat lăsat în aşteptare amânat la repartizare:

Scanned with OKEN Scanner

121 "Profit şi pierdere"	=	107 "Rezultatul reportat"	1.500.000

Notă: Contul 107 „Rezultatul reportat" conform PGC, aprobat prin OMF 94/2001 apare cu simbolul 117, cont sintetic de gradul I dezvoltat pe cinci conturi sintetice de grad II:

- 1171 - Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat
- 1172 - Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS29
- 1173 - Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile
- 1174 - Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentate
- 1175 - Rezultatul reportat reprezentând surplus realizat din rezerve din reevaluare.

2.7. Contabilitatea întreprinzătorului individual

Persoanele fizice pot fi autorizate să desfăşoare activităţi independente, fără a avea statut de societate comercială şi fără obligaţia de a constitui capital social. În schimb, Legea contabilităţii obligă persoanele fizice care au calitatea de comerciant să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie.

Principalele operaţiuni economice înregistrate în contabilitatea întreprinzătorului individual sunt:

- aportul întreprinzătorului individual în natură sau numerar:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	108
203		"Contul
"Cheltuieli de		întreprinzătoru
cercetare şi		lui individual"
dezvoltare"		
212		
"Mijloace fixe"		
300		
"Materii prime"		
512		
"Conturi curente la		
bănci"		
531		
"Casa"		

- Profitul net încorporat în capitalul individual:

121	=	108
"Profit şi pierdere"		"Contul
		întreprinzătoru
		lui individual"

- Retrageri de active patrimoniale:

108	=	%
"Contul		203
întreprinzătorului		"Cheltuieli de
individual"		cercetare
		şi dezvoltare"
		212
		"Mijloace fixe"
		300
		"Materii prime"
		512
		"Conturi curente
		la bănci"
		531
		"Casa "

Scanned with OKEN Scanner

- Pierderi ale exercițiului financiar anterior:

108 "Contul întreprinzătorului individual"	=	**121 "Profit şi pierdere"**

Potrivit Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, contribuabilii care obțin venituri din activități independente şi din cedarea folosinței bunurilor sunt obligați să conducă evidența contabilă în partidă simplă, completând Registrul-jurnal de încasări şi plăți, Registrul-jurnal, precum şi alte documente (chitanțe, facturi, note de recepție, bonuri de consum, registru de casă etc.). Ca urmare, nu este necesară utilizarea conturilor corespondente pentru înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice desfăşurate de persoane fizice autorizate, de avocați, notari, medici de familie, experți contabili, arhitecți etc.

Notă: În noul PCG, aprobat prin OMF 94/2001, contul 108 nu mai figurează.

2.8. Contabilitatea fondurilor proprii

Fondurile sunt surse proprii clasificate astfel:

- fondul de participare la profit a salariaților – se constituie în cotă de 10% din profitul net la unitățile economice cu capital de stat;
- fondul baracamentelor şi amenajărilor provizorii;
- fondul pentru organizarea şantierului etc.

Principalele operații privind fondurile sunt:

- Acoperirea pierderilor din exercițiile anterioare:

118 "Alte fonduri"	=	**107 " Rezultatul reportat"**

Scanned with OKEN Scanner

- Repartizarea unei cote de 10% din profitul net la fondul de participare a salariaţilor la profit:

129 "Repartizarea profitului"	=	**112 "Fondul de participare la profit"**

- Întocmirea statelor de plată privind stimulentele din fondul constituit:

112 "Fondul de participare la profit"	=	**424 "Participarea personalului la profit"**

- Constituirea fondului de organizare a şantierului din sumele încasate de la beneficiarii de lucrări:

512 "Conturi curente la bănci"	=	**118 "Alte fonduri"**

2.9. Contabilitatea rezultatului exerciţiului

Din punct de vedere financiar contabil rezultatul reprezintă diferenţa dintre venituri şi cheltuieli, rezultând în final profit sau pierdere. Rezultatul se determină cu ocazia închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli, operaţie care se face la sfârşitul fiecărei luni.

Contul 121 „Profit şi pierdere" este bifuncţional şi ţine evidenţa profitului sau pierderii realizate în cursul exerciţiului.

În creditul contului 121 se înregistrează:

- La sfârşitul lunii, soldurile creditoare ale conturilor de venituri

% "Conturile de venituri"	=	**121 "Profit şi pierdere"**

Scanned with OKEN Scanner

- La începutul anului următor, pierderile realizate în exercițiul precedent, care n-au fost acoperite:

107 "Rezultatul reportat"	=	**121 "Profit și pierdere"**

În debitul contului 121 se înregistrează:

- La sfârșitul lunii, soldurile debitoare ale conturilor de cheltuieli:

121 "Profit și pierdere"	=	**% "Conturile de cheltuieli"**

- La începutul anului următor, profitul repartizat la sfârșitul anului precedent:

121 "Profit și pierdere"	=	**129 "Repartizarea profitului"**

Contul de activ 129 „Repartizarea profitului" ține evidența repartizării profitului.

În debitul contului 129 se înregistrează:

- Repartizarea profitului la rezerve:

129 "Repartizarea profitului"	=	**106 "Rezerve"**

- Repartizarea profitului la capital social:

129 "Repartizarea profitului"	=	**1012 "Capital subscris vărsat"**

- Repartizarea profitului pentru dividende:

Scanned with OKEN Scanner

129 "Repartizarea profitului"	=	457 "Dividende de plată"

În creditul contului 129 se înregistrează la începutul anului următor:

- Închiderea la începutul anului următor a contului 129 cu profitul repartizat în exercițiul precedent:

121 "Profit şi pierdere"	=	129 "Repartizarea profitului"

Repartizarea profitului sau acoperirea pierderilor trebuie supuse aprobării AGA. În practică pot apărea cazuri când rezultatul exercițiului nu a fost repartizat, rămânând în aşteptare.

2.10. Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii

Subvenţiile pentru investiţii reprezintă sume primite cu titlu gratuit de la buget sau din partea diferitelor persoane fizice sau juridice, în scopul finanţării unor investiţii care depăşesc puterea financiară a unui agent economic în scopul creerii de noi active imobilizate[1]. Conform Legii Contabilităţii nr. 82/1991, se asimilează subvenţiilor pentru investiţii următoarele elemente:

- valoarea imobilizărilor primite cu titlu gratuit;
- valoarea imobilizărilor constatate în plus la inventar.

Cu toate că, practic, subvenţiile reprezintă venituri excepţionale, acestea se includ iniţial în categoria capitalurilor proprii, ceea ce reprezintă un avantaj fiscal pentru beneficiarul

[1] E. Horomnea, *Tratat de contabilitate, teorii, concepte, principii, standarde*, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2001

Scanned with OKEN Scanner

investiţiei. Valoarea subvenţiei se va include în mod eşalonat în venituri, astfel[1]:

- trecerea la venituri a unei sume egale cu mărimea amortizării, dacă investiţia rezultată din subvenţii este amortizabilă;
- trecerea la venituri a unei sume anuale calculate prin împărţirea valorii investiţiei la 10 ani, dacă investiţia respectivă este neamortizabilă.

Principalele înregistrări contabile aferente subvenţiilor pentru investiţii sunt:

- Sume alocate pentru finanţarea investiţiilor:

512 "Conturi curente la bănci"	=	**131 "Subvenţii pentru investiţii"**

- Primirea cu titlu gratuit sau constatarea plusurilor la inventar a unor imobilizări necorporale şi corporale:

% 205 "Concesiuni, brevete şi alte valori similare" 211 "Terenuri" 212 "Mijloace fixe"	=	**131 "Subvenţii pentru investiţii"**

[1] I.I. Pântea, Gh. Bodea, *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 2001

Scanned with OKEN Scanner

- Trecerea cotelor părţi din subvenţii la venituri pe măsura amortizării incluse în cheltuieli

131 "Subvenţii pentru investiţii"	=	**7727 "Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"**

2.11. Contabilitatea provizioanelor reglementate şi a celor pentru riscuri şi cheltuieli

2.11.1. Noţiuni generale privind provizioanele

Provizioanele sunt rezerve constituite în scop de autoprotecţie în vederea atenuării sau acoperirii unor riscuri, cheltuieli sau deprecieri probabile. Provizioanele se pot clasifica astfel:

- provizioane reglementate;
- provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
- provizioane pentru deprecieri.

Provizioanele se constituie pe seama cheltuielilor de exploatare, financiare sau excepţionale. Anularea sau diminuarea provizioanelor se face prin majorarea corespun-zătoare a veniturilor din provizioane.

2.11.2. Provizioanele reglementate

Provizioanele reglementate sunt rezerve pentru activitatea viitoare, permise a se constitui de legislaţia naţională. În categoria provizioanelor reglementate se includ:

- provizioane constituite pentru acoperirea creşterilor de preţuri la stocuri;

Scanned with OKEN Scanner

- provizioane pentru acoperirea diferenţei între amortismentele accelerate sau degresive (mai mari) şi cele liniare (mai mici).

Principalele înregistrări contabile privind provizioanele reglementate sunt:

- Constituirea şi majorarea provizioanelor reglementate:

6874 "Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate"	=	**141 "Provizioane reglementate"**

- Anularea sau diminuarea provizioanelor reglementate:

141 "Provizioane reglementate"	=	**7874 "Venituri excepţionale din provizioane reglementate"**

Notă: Contul 141 nu mai figurează în noul PCG, din această cauză nici conturile sintetice de gradul I de cheltuieli şi venituri nu se mai regăsesc în Planul de conturi.

2.11.3. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt rezerve destinate să acopere riscuri şi cheltuieli bine precizate, dar a căror realizare sau plată este incertă. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt considerate datorii probabile a căror scadenţă este incertă. Aceste provizioane sunt deductibile fiscal numai în limita actelor normative în vigoare. Astfel, sunt deductibile din punct de

Scanned with OKEN Scanner

vedere fiscal provizioanele pentru garanţii acordate clienţilor şi cele pentru pierderi din schimb valutar.

Principalele înregistrări contabile privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt:

- Constituirea sau majorarea provizioanelor pentru litigii, pentru garanţii acordate clienţilor, pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii:

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	**151 "Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"**

- Constituirea sau majorarea provizioanelor pentru pierderi din schimb valutar:

6862 "Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	**1514 "Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"**

- Anularea sau diminuarea provizioanelor pentru litigii, pentru garanţii acor-date clienţilor, pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii:

151 "Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	**7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"**

Scanned with OKEN Scanner

- Anularea sau diminuarea provizioanelor pentru pierderi din schimb valutar:

1514 "Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	=	**7862 "Venituri financiare din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"**

Notă: În noul PCG 94/2001 apar în această grupă în plus conturile:

- 1513 „Provizioane pentru cheltuieli de dezafectare a imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea";
- 1514 „Provizioane pentru restructurări".

2.12.Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate

2.12.1.Structura împrumuturilor şi datoriilor asimilate

Agenţii economici pot beneficia de împrumuturi pe termen mediu şi lung de la unităţile bancare sau de la alte persoane fizice şi juridice. Deşi nu sunt surse proprii, aceste împrumuturi se înregistrează în contabilitate la capitaluri permanente, întrucât reprezintă, alături de capitalurile proprii, surse stabile de finanţare a activităţii economice. Pentru împrumuturile primite, agenţii economici trebuie să plătească dobânzi, contabilizate ca şi cheltuieli financiare.

Împrumuturile şi datoriile pe termen mai mare de un an au următoarea structură:

- împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni;
- credite bancare pe termen lung şi mediu;

Scanned with OKEN Scanner

- datorii legate de participaţii;
- dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate;
- alte împrumuturi şi datorii asimilate.

2.12.2.Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni

Obligaţiunea reprezintă titluri de credit negociabile emise, de regulă, de societăţi pe acţiuni, care pot contracta asemenea datorii la un nivel ce nu poate depăşi ¾ din capitalul social v•rsat existent conform ultimului bilanţ aprobat[1]. El are dreptul de a încasa de la emitent dobânzile aferente sumei date cu împrumut.

Cele mai întâlnite tipuri de obligaţiuni sunt:

a) Obligaţiuni ordinare, care asigură cumpărătorilor de obligaţiuni (obligatarilor) o dobândă fixă sau variabilă, care se revizuieşte periodic (la 3-6 luni).

b) Obligaţiuni cu primă de rambursare, care se calculează ca diferenţă între valoarea nominală (înscrisă pe obligaţiuni) şi preţul de emisiune (de vânzare), care este mai mic. Venitul realizat de obligatar în momentul rambursării echivalează cu o anu-mită dobândă anuală.

c) Obligaţiuni cu loterie, care se vând şi se răscumpără la valoarea nominală. Periodic, prin tragere la sorţi, se vor putea câştiga venituri echivalente cu dobânzile datorate obligatarilor.

Obligaţiunile se rambursează fie la scadenţă, fie prin tragere la sorţi înainte de scadenţă.

---

[1] E. Dumitrean, Gh. Scorţescu, s.a., *Contabilitate financiară I*, Ed. Sedcom Libris. Iaşi, 2002

Scanned with OKEN Scanner

Între obligaţiuni şi acţiuni există următoarele deosebiri[1]:

- obligaţiunea este un titlu de credit, iar acţiunea este un titlu de proprietate asupra unei părţi din capitalul societăţii pe acţiuni;
- posesorul obligaţiunii primeşte ca venit o dobândă fixă sau variabilă, iar posesorul acţiunii primeşte ca venit dividendul, care depinde de profitul realizat;
- obligaţiunea nu conferă deţinătorului drept de vot în AGA;
- deţinătorul obligaţiunii este creditorul societăţii, iar deţinătorul acţiunii este coproprietarul societăţii;
- obligaţiunea are termen de valabilitate până la scadenţă, în timp ce acţiunea este valabilă pe toată durata de funcţionare a societăţii.

Principalele înregistrări contabile aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni sunt:

- Emisiunea de obligaţiuni ordinare şi subscrierea acestora:

461 "Debitori diverşi"	=	**161 "Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"**

- Emisiunea de obligaţiuni cu primă şi subscrierea acestora:

% **461 "Debitori diverşi"** **169 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor"**	=	**161 "Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"**

[1] I.I. Pântea, Gh. Bodea, *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 2001

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea prin bancă sau în numerar a obligațiunilor emise:

%	=	461
512		"Debitori
"Conturi curente la		diverşi"
bănci"		
531		
"Casa"		

- Datoria privind dobânzile aferente obligațiunilor vândute:

666	=	1681
"Cheltuieli privind		"Dobânzi
dobânzile"		aferente
		împrumuturilor
		din emisiuni de
		obligațiuni"

- Achitarea dobânzilor:

1681	=	%
"Dobânzi aferente		512
împrumuturilor din		"Conturi
emisiuni de		curente la
obligațiuni"		emisiuni de
		obligațiuni"
		bănci"
		531
		"Casa"

- Răscumpărarea la scadență a obligațiunilor la valoarea nominală:

Scanned with OKEN Scanner

505 "Obligaţiuni emise şi răscumpărate"	=	**% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa" 764 "Venituri din titluri de plasament"**

- Răscumpărarea la bursă a obligaţiunilor la o valoare mai mare decât valoarea nominală prin bancă:

505 "Obligaţiuni emise şi răscumpărate"	=	**% 512 "Conturi curente la bănci" 664 "Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"**

- Anularea obligaţiunilor răscumpărate:

161 "Împrumuturi din emisiuni obligaţiuni"	=	**505 "Obligaţiuni emise şi răscumpărate"**

- Amortizarea primelor de emisiune sau rambursare:

Scanned with OKEN Scanner

6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor"	=	**169 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor"**

2.12.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung şi mediu

Creditele reprezintă sume împrumutate de către bănci persoanelor fizice şi juridice şi care trebuie rambursate (restituite) la un anumit termen numit scadenţă. Creditele bancare sunt purtătoare de dobânzi.

Creditele bancare pe termen lung (peste 5 ani) şi pe termen mediu (1-5 ani) sunt destinate finanţării investiţiilor. Agenţii economici trebuie să întocmească un dosar de creditare, care trebuie să conţină informaţii privind sediul societăţii, obiectul de activitate, destinaţia creditului, posibilităţile de rambursare, studiu de fezabilitate, bugetul de venituri şi cheltuieli, fluxul de trezorerie, bilanţul, balanţa conturilor etc.

Principalele operaţii privind contractarea şi rambursarea creditelor pe termen lung şi mediu sunt:

- Punerea la dispoziţia solicitantului a creditului contractat:

512 "Conturi curente la bănci"	=	**1621 "Credite bancare pe termen lung şi mediu"**

Scanned with OKEN Scanner

- Utilizarea directă a creditului pentru achitarea datoriei către furnizorii de imobilizări:

404 "Furnizori de imobilizări"	=	**1621 "Credite bancare pe termen lung şi mediu"**

- Datoriile privind dobânzile:

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu"**

- Achitarea datoriilor privind dobânzile:

1682 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu"	=	**512 "Conturi curente la bănci"**

- Achitarea dobânzilor curente aferente creditelor acordate de bănci:

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	**512 "Conturi curente la bănci"**

- Rambursarea creditelor:

Scanned with OKEN Scanner

1621 "Credite bancare pe termen lung şi mediu"	=	**512 "Conturi curente la bănci"**

- Trecerea creditelor scadente la credite restante în cazul nerestituirii la scadenţă:

1621 "Credite bancare pe termen lung şi mediu"	=	**1622 "Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă"**

- Rambursarea creditelor bancare în valută, când rezultă diferenţe favorabile de curs valutar, ca urmare a scăderii cursului valutar:

1621 "Credite bancare pe termen lung şi mediu"	=	**% 5124 "Conturi la bănci în devize" 765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"**

- Rambursarea creditelor bancare în valută, când rezultă diferenţe nefavorabile decurs valutar, ca urmare a creşterii cursului valutar:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	5124
1621 "Credite bancare pe termen lung şi mediu"		"Conturi la bănci în devize"
665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"		

Notă: În noul PCG contul 162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu" apare cu denumirea de „Credite bancare pe termen lung" (fără mediu) şi în plus apare contul sintetic de gradul II, 1627 „Credite bancare interne garantate de stat".

2.12.4. Contabilitatea datoriilor legate de participaţii

Acţiunile unei societăţi comerciale pot fi cumpărate de o altă societate sub formă de titluri de participare. Societatea care a cumpărat titlurile poate acorda societăţii care le-a emis anumite împrumuturi în condiţii avantajoase. Pentru societatea care acordă împrumutul aceste sume se numesc creanţe legate de participaţii şi se contabilizează ca imobilizări financiare. Pentru societatea care beneficiază de împrumut, aceste sume reprezintă datorii legate de participaţii.

Înregistrările contabile ale operaţiilor aferente datoriilor legate de participaţii sunt:

- Încasarea împrumutului de la societăţile care deţin titluri de participare:

512 "Conturi curente la bănci"	=	166 "Datorii legate de participaţii"

Scanned with OKEN Scanner

- Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii:

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	**=**	**1686 "Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii"**

- Achitarea datoriilor privind dobânzile:

1686 "Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii"	**=**	**512 "Conturi curente la bănci"**

- Restituirea împrumuturilor:

166 "Datorii legate de participaţii"	**=**	**512 "Conturi curente la bănci"**

Notă: În noul PGC contul 166 „Datorii legate de participaţii" se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II :

1661 „Datorii către societăţile din cadrul grupului";

1662 „Datorii către societăţile care deţin interese de participare"

2.12.5. Contabilitatea altor împrumuturi şi datorii asimilate

În structura altor împrumuturi şi datorii asimilate intră:

- Depozitele şi garanţiile băneşti primite:

Scanned with OKEN Scanner

% **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**	=	**167** **"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**

- Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate:

666 **"Cheltuieli privind dobânzile"**	=	**1687** **"Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate"**

- Achitarea dobânzilor:

1687 **"Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate"**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**

Notă: În noul PCG apare în plus contul sintetic de gradul II, 1685 „Dobânzi aferente datoriilor către societăţile din cadrul grupului".

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

3.1. Conţinutul şi structura activelor imobilizate

Imobilizările sunt bunurile şi valorile de folosinţă îndelungată caracterizate prin următoarele caracteristici:

- perioada lor de utilizare este, de regulă, mai mare de 1 an;
- nu se consumă şi nu se înlocuiesc la prima utilizare;
- nu-şi schimbă forma pe parcursul utilizării acestora;
- nu sunt destinate comercializării.

În funcţie de natura lor, activele imobilizate se clasifică astfel:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare

3.2. Evaluarea şi reevaluarea imobilizărilor

Evaluarea imobilizărilor se face în funcţie de:

1. Valoarea de intrare sau contabilă

Se determină în funcţie de modul de dobândire, astfel:

- imobilizările procurate cu titlu oneros se evaluează la cost de achiziţie;
- imobilizările obţinute din producţie proprie se evaluează la cost de producţie;
- imobilizările aduse ca aport la capitalul social sau primite gratuit se evaluează la valoarea de aport, respectiv la valoarea de utilitate, care este dată de preţul pieţei, de utilitatea, de starea şi amplasarea acestora.

Scanned with OKEN Scanner

2. *Valoarea de inventar*

La inventariere evaluarea imobilizărilor se face la valoarea actuală sau la valoarea de utilitate. Pentru imobilizările amortizabile şi pentru cele pentru care s-au constituit provizioane, valoarea de inventar este dată de valoarea contabilă netă.

La închiderea exerciţiului se compară valoarea de intrare (contabilă) cu valoarea actuală stabilită cu ocazia inventarierii. În urma acestei comparaţii rezultă două situaţii:

a). Când valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă se obţine un plus de valoare, care, potrivit principiului prudenţei, nu se înregistrează în contabilitate;

b). Când valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă se obţine un minus de valoare, care se înregistrează în contabilitate astfel:

- sub forma amortizării, când deprecierea este ireversibilă;
- prin constituirea unui provizion, când deprecierea este reversibilă.

3. *Valoarea reziduală* reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează să o obţină prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării. De exemplu, în cazul casării, valoarea reziduală reprezintă diferenţa dintre valoarea materialelor şi pieselor recuperate şi cheltuielile efectuate în vederea dezmembrării.

4. *Reevaluarea* reprezintă înlocuirea valorii de intrare cu valoarea actuală, care se stabileşte în funcţie de rata inflaţiei comunicată de Comisia Naţională pentru Statistică. Reevaluarea imobilizărilor corporale se face numai pe baza unor dispoziţii legale, de către Comisia de inventariere care va compara diferenţele din reevaluare obţinute din calcul cu valoarea de

Scanned with OKEN Scanner

utilitate sau de piaţă ale imobilizărilor reevaluate, iar în cazul în care se constată supraevaluări sau subevaluări, acestea se vor ajusta în plus sau minus.

Înregistrările contabile aferente reevaluării sunt:

- diferenţele din reevaluare:

212 "Mijloace fixe"	=	**105 "Diferenţe din reevaluare"**

- diferenţele dintre amortizarea actualizată şi cea calculată la data reevaluării:

105 "Diferenţe din reevaluare"	=	**281 "Amortizări privind imobilizările corporale"**

3.3.Contabilitatea imobilizărilor necorporale

3.3.1.Structură

Imobilizările necorporale denumite şi imobilizări nemateriale sau active intangibile, cuprind valorile economice şi de investiţie care nu sunt concretizate în bunuri fizice.[1] Principalele imobilizări necorporale sunt:

• *Cheltuielile de constituire* ocazionate de înfiinţarea unei unităţi economice sau de modificarea actului de constituire, fiind reprezentate de taxe şi cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli cu emiterea de acţiuni, cheltuieli de prospectare a pieţei şi de publicitate etc.

---

[1] E. Dumitrean, Gh. Scorţescu, s.a., *Contabilitate financiară I*, Ed. Sedcom Libris. Iaşi, 2002

Scanned with OKEN Scanner

• *Cheltuielile de cercetare şi dezvoltare* sunt ocazionate de efectuarea unor lucrări de cercetare, care să prezinte garanţia realizării unor profituri suplimentare în urma finalizării acestor investiţii.

Cheltuielile de constituire şi cele de cercetare-dezvoltare se recuperează prin includerea eşalonată a acestora în cheltuielile de producţie (prin amortizare liniară) într-o perioadă de cel mult 5 ani.

• *Concesiunea* – reprezintă dreptul de exploatare a unor bunuri şi servicii obţinute de o persoană numită concesionar de la o altă persoană numită concedent. În contractul de concesiune încheiat între cele două părţi se prevăd, printre altele, durata concesionării bunurilor sau serviciilor, precum şi preţul (redevenţa) care trebuie plătit de concesionar în schimbul folosirii bunurilor sau serviciilor concesionate.

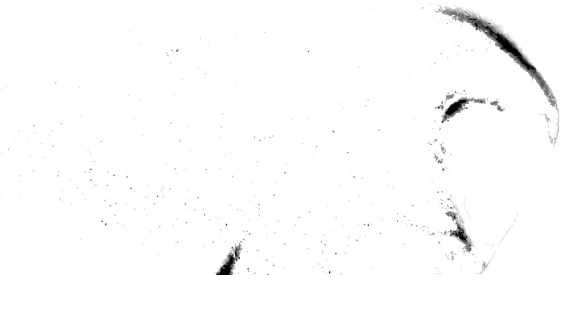
• *Brevetul de invenţie* – este documentul prin care este recunoscut unei persoane dreptul asupra unei invenţii.

• *Licenţa* – este dreptul obţinut de o persoană de a utiliza o invenţie.

• *Marca de fabricaţie* reprezintă semnul distinctiv folosit de un agent economic pentru a-şi deosebi produsele, lucrările şi serviciile sale de altele cu caracteristici asemănătoare.

• *Uzufructul* este dreptul acordat unei persoane de a se folosi pe deplin de un bun care aparţine altei persoane şi pe care trebuie să-l restituie la încetarea contractului.

• *Dreptul de superficie* este dreptul de proprietate asupra unei clădiri sau asupra unei plantaţii construite pe terenul altei persoane, precum şi dreptul de folosinţă asupra acestui teren.



Scanned with OKEN Scanner

• *Fondul comercial* reprezintă suma suplimentară achitată în cazul achiziţionării unei firme sau unor bunuri imobile pentru: marca de fabricaţie a firmei, repu-taţie, vad comercial, clientelă, legături comerciale etc. Fondul comercial nu se amorti-zează numai în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă a acestuia.

• *Programele informatice* sunt elemente ale muncii intelectuale stocate pe diferite suporturi tehnice, cum ar fi: diskete, hard-diskuri, CD-uri. Aceste programe se amortizează în cel mult 5 ani.

3.3.2. Înregistrări contabile

Principalele operaţii privind intrarea, amortizarea şi ieşirea din patrimoniu a imobilizărilor necorporale sunt:

- Cheltuieli de constituire şi lucrări de cercetare-dezvoltare executate de către terţi:

% **201 "Cheltuieli de constituire"** **203 "Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare"** **4426 "TVA deductibilă"**	=	**404 "Furnizori de imobilizări"**

- Preluarea în concesiune a unor bunuri sau valori:

205 "Concesiuni, brevete şi alte valori"	=	**167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**

Scanned with OKEN Scanner

- Fond comercial cumpărat de la terţi sau adus ca aport:

207 "Fond comercial"	=	% 404 "Furnizori de imobilizări" 531 "Casa" 456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"

- Programe informatice şi alte imobilizări necorporale intrate în patrimoniu prin achiziţii:

% 208 "Alte imobilizări necorporale" 4426 "TVA deductibilă"	=	404 "Furnizori de imobilizări"

- Amortizarea imobilizărilor necorporale:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"

- Vânzarea imobilizărilor necorporale:

461 "Debitori diverşi"	=	% 7721

Scanned with OKEN Scanner

	"Venituri din cedarea activelor" 4427 "TVA colectată"

- Restituirea bunurilor concesionate:

167 "Alte împrumuturi şi alte datorii asimilate"	=	**205 "Concesiuni, brevete şi valori asimilate"**

- Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor necorporale complet amortizate:

280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"	=	**% 201 "Cheltuieli de constituire" 203 "Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare" 205 "Concesiuni, brevete şi alte valori similare" 207 "Fond comercial" 208 "Alte imobilizări necorporale"**

- Scoaterea din evidenţă a cheltuielilor de constituire parţial amortizate

%	=	**201**

Scanned with OKEN Scanner

280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" 6721 "Cheltuieli privind activele cedate"	**"Cheltuieli de constituire"**

Notă: Conform noului Plan de conturi aprobat prin OMFP 94/2001 în categoria imobilizărilor necorporale apar următoarele modificări:

– Contul 205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" este împărţit în următoarele conturi sintetice de gradul II: 2051 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate"; 2052 „Brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare obţinute cu resurse proprii".

– Contul 207 „Fond comercial" cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul II: 2071 „Fond comercial" şi 2072 „Fond comercial negativ".

3.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale

3.4.1. Structură

Imobilizările corporale, denumite şi imobilizări materiale sau active fixe tangibile, cuprind bunurile materiale de folosinţă îndelungată, având următoarea structură:

- terenuri;
- amenajări de terenuri;

Mijloace fixe, formate din:

Scanned with OKEN Scanner

- construcţii;
- maşini, utilaje şi instalaţii de lucru;
- aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;
- mijloace de transport;
- animale şi plantaţii;
- mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale etc.

Mijloacele fixe îndeplinesc simultan două condiţii:

- au valoare de intrare mai mare decât limita prevăzută de lege;
- au durata normală de funcţionare mai mare de un an.

3.4.2. Amortizarea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale îşi pierd treptat o parte din valoarea lor de întrebuinţare ca urmare a folosirii lor, a acţiunii agenţilor naturali, a progresului tehnic. Această depreciere fizică şi valorică se numeşte uzură. În funcţie de cauzele care o produc, uzura poate fi:

- *uzură fizică* – generată de funcţionarea tehnică şi mecanică, precum şi de influenţa factorilor naturali;
- *uzură morală* – cauzată de evoluţia rapidă a tehnicii, de apariţia a noi maşini cu performanţe mai ridicate.

Prin includerea eşalonată în cheltuieli a unei cote din valoarea de intrare a mijloacelor fixe, se recuperează treptat costul de achiziţie sau de producţie al acestora. Amortizarea mijloacelor fixe se calculează din luna următoare punerii acestora în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

Nu se supun amortizării:

- imobilizările financiare;
- terenurile;

Scanned with OKEN Scanner

- unele amenajări de terenuri (lacurile, bălţile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiţii.)

Înregistrarea în contabilitate a amortizării:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**281 "Amortizări privind imobilizările corporale"**

Duratele de utilizare

În România duratele normale de utilizare ale mijloacelor fixe sunt stabilite centralizat prin Hotărâre de Guvern şi sunt revizuite la un interval de maximum 5 ani. Duratele normale de utilizare se află în „Catalogul privind duratele normale de funcţionare şi clasificarea mijloacelor fixe".

Sisteme de amortizare

Agenţii economici îşi pot recupera valoarea de intrare a mijloacelor fixe utilizând unul din următoarele regimuri (sisteme) de amortizare, conform Legii 15/1994: liniară, degresivă, accelerată.

Amortizarea liniară se realizează prin includerea în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu duratele de utilizare ale mijloacelor fixe. Amortizarea liniară se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a mijloacelor fixe. Cota anuală de amortizare liniară se calculează prin divizarea numărului 100 la durata normal de utilizare. În cazul construcţiilor se aplică obligatoriu regimul de amortizare liniară.

Amortizarea degresivă presupune o accelerare a amortizării în primii ani de la punerea în funcţiune. Utilizarea

Scanned with OKEN Scanner

acestui regim de amortizare presupune calcularea cotei de amortizare degresive prin înmulţirea cotei de amortizare liniară cu unul din coeficienţii următori:

- 1,5 – dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix este între 2 şi 5 ani, inclusiv;
- 2 – dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix este între 5 şi 10 ani;
- 2,5 – dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix este mai mare de 10 ani.

1) Amortizarea degresivă fără influenţa uzurii morale (AD1)

În primul an de funcţionare amortizarea se calculează aplicând cota de amortizare degresivă la valoarea contabilă a mijlocului fix. Amortizarea anuală pentru anii următori se calculează prin aplicarea cotelor de amortizare degresive la valoarea contabilă netă (rămasă) până în anul în care amortizarea anuală degresivă este egală sau mai mică cu/decât amortizarea anuală calculată prin raportul dintre valoarea rămasă şi numărul de ani de utilizare rămaşi. Începând cu anul respectiv şi până la expirarea duratei de utilizare, se trece la amortizarea liniară prin calcularea amortizării anuale, raportând durata rămasă la numărul de ani de funcţionare rămaşi.

2) Amortizarea degresivă cu influenţa uzurii morale (AD2)

Această variantă permite amortizarea valorii contabile a mijloacelor fixe într-o perioadă mai mică decât durata normală de utilizare, diferenţa reprezentând influenţa uzurii morale.

Această variantă de amortizare presupune determinarea următoarelor elemente:

Scanned with OKEN Scanner

- Durata de utilizare aferentă a regimului liniar, recalculată în funcţie de cota de amortizare degresivă (DUR) – care se obţine prin raportarea numărului 100 la cota de amortizare degresivă;

- Durata de utilizare în care se realizează amortizarea integrală (DUI) – se calculează ca diferenţă între durata normală de utilizare conform Catalogului (DN) şi DUR, din care:

- Durata de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare degresivă (DUD) – se stabileşte ca diferenţă între DUI şi DUR;

- Durata de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare liniară (DUI) – se determină ca diferenţă între DUI şi DUD.

- Durata de utilizare aferentă uzurii morale pentru care nu se mai calculează amortizare (DUM) – se calculează pentru diferenţa dintre DN şi DUI.

Pentru mijloacele fixe care au o durată normală de utilizare de până la 5 ani nu se calculează influenţa uzurii morale.

Amortizarea accelerată constă în includerea în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări în cotă de 50% din valoarea de intrare. Amortizările anuale pentru exerciţiile următoare sunt calculate după sistemul liniar, prin divizarea valorii rămase la numărul de ani de utilizare rămaşi.

Utilizarea regimurilor de amortizare liniară şi degresivă se aprobă de către Consiliul de administraţie al agentului economic. Utilizarea regimului de amortizare accelerată se aprobă de către organul teritorial al Ministerului Finanţelor, în urma prezentării de către agentul economic a unei documentaţii unde, pentru fiecare

Scanned with OKEN Scanner

mijloc fix intrat în patrimoniu, agenţii economici vor întocmi un plan de amortizare în care se vor determina cu anticipaţie amortizarea anuală (anuitatea) şi valoarea rămasă la sfârşitul fiecărui an de funcţionare, luându-se în calcul valoarea contabilă, durata de utilizare şi regimul de amortizare ales.

3.4.3. Înregistrări contabile

a) Imobilizări corporale achiziţionate cu titlu oneros

- Intrarea imobilizărilor cu titlu oneros:

% **211** **"Terenuri"** **212** **"Mijloace fixe"** **4426** **"TVA deductibilă"**	**=**	**404** **"Furnizori de imobilizări"**

- Vânzarea imobilizărilor corporale:

461 **"Debitori diverşi"**	**=**	**%** **7721** **"Venituri din activelor"** **4427** **" TVA colectată"**

- Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor vândute, neamortizate integral:

% **281**	**=**	**212** **"Mijloace fixe"**

Scanned with OKEN Scanner

"Amortizări privind imobilizările corporale" 6721 "Cheltuieli privind activele cedate"		

- Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor casate sau vândute, integral amortizate:

281 "Amortizări privind imobilizările corporale"	=	% 211 "Terenuri" 212 "Mijloace fixe"

- Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor corporale neamortizate integral, care au fost anterior reevaluate:

% 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" 105 "Diferenţe din reevaluare" 6721 "Cheltuieli privind activele cedate"	=	212 "Mijloace fixe"

- Materiale rezultate din dezmembrarea imobilizărilor:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	7728
301		"Alte venituri
"Materiale		excepţionale
consumabile"		din operaţii de
321		capital"
"Obiecte de		
inventar"		
346		
"Produse		
reziduale"		

b) Investiţii realizate în regie proprie

- Recepţia lucrărilor de investiţii, terminate la sfârşitul lunii:

%	=	722
211		"Venituri din
"Terenuri"		producţia de
212		imobilizări
"Mijloace fixe"		corporale"

- Recepţia lucrărilor de investiţii, înregistrate anterior la imobilizări în curs:

%	=	231
211		"Imobilizări
"Terenuri"		corporale în
212		curs"
"Mijloace fixe"		

Concomitent cu:

4426	=	4427
"TVA deductibilă"		"TVA
		colectată"

c) Investiţii realizate de terţi

- Recepţia unor lucrări parţiale, facturate de terţi:

%	=	404

Scanned with OKEN Scanner

231 "Imobilizări corporale în curs" 4426 "TVA deductibilă"		"Furnizori de imobilizări"

- Avansuri acordate terţilor (antreprenorilor, furnizorilor):

231 "Imobilizări corporale în curs"	=	% 531 "Casa" 512 "Conturi curente la bănci"

- Recepţia finală şi punerea în funcţiune a imobilizărilor corporale:

% 211 "Terenuri " 212 "Mijloace fixe"	=	231 "Imobilizări corporale în curs"

d) Imobilizări corporale achiziţionate din subvenţii pentru investiţii

- Sume alocate pentru finanţarea investiţiilor

% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"	=	131 "Subvenţii pentru investiţii"

- Primirea cu titlu gratuit sau constatarea plusurilor la inventar a unor imobilizări necorporale şi corporale

Scanned with OKEN Scanner

% 205 "Concesiuni, brevete şi alte valori similare" 211 "Terenuri" 212 "Mijloace fixe"	=	131 "Subvenţii pentru investiţii"

- Trecerea cotelor părţi din subvenţii la venituri pe măsura amortizării incluse în cheltuieli:

131 "Subvenţii pentru investiţii"	=	7727 "Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"

e) Imobilizări corporale achiziţionate în leasing

Leasing-ul (IAS 17 "LEASING") este un acord prin care locatorul transmite locatarului în schimbul unei plăţi dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă convenită de timp.

Contractul de leasing este o înţelegere prin care locatorul (societatea de leasing) transferă locatarului (utilizatorului) dreptul de a utiliza un activ pentru o perioadă de timp convenită.

Contractele de leasing pot fi de 2 feluri:

1. *Contractul de leasing financiar,* care are următoarele caracteristici:

- La expirarea contractului se transferă utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului;
- Perioada de folosire a bunului acoperă cel puţin 75% din durata de utilizare a acestuia;

Scanned with OKEN Scanner

- Cumpărarea bunului de către locatar se face la preţul de cel mult 50% din valoarea de piaţă a acestuia;
- Rata de leasing este formată din cota-parte din valoarea de intrare a bunului, plus dobânda de leasing, care este comparabilă cu rata medie a dobânzilor bancare.

2. *Contractul de leasing operaţional* (de exploatare) este orice tip de alt contract de leasing decât cel financiar:

- rata de leasing este compusă din cota-parte din amortizarea calculată legal plus un profit stabilit prin negociere;
- amortizarea se calculează de finanţator, cu posibilitatea amortizării întregii valori a bunului minus valoarea reziduală (valoarea la care se face transferul dreptul de proprietate al bunului) pe parcursul duratei contractului, dar nu mai puţin de 3 ani.

Notă: În categoria imobilizărilor corporale conform OMFP 94/2001 apar următoarele modificări (vezi Anexa cu „Planul de conturi").

Contul 212 „Mijloace fixe" se transformă în contul „Construcţii". Apare contul 213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii" cu următoarele conturi sintetice de gradul II: 2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru); 2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"; 2133 „Mijloace de transport"; 2134 „Animale şi plantaţii".

Contul 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale".

3.5. Contabilitatea imobilizărilor financiare

3.5.1. Structură

Scanned with OKEN Scanner

Imobilizările financiare reprezintă investiţii în titluri de valoare, în împrumuturi şi garanţii acordate altor unităţi. Imobilizările financiare se pot grupa astfel:

- *Titlurile de participare* – sunt acţiuni sau părţi sociale achiziţionate de la altă unitate în scopul obţinerii unor dividende şi de a influenţa deciziile luate de către conducerea unităţii respective.
- *Titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu* – sunt acţiuni, părţi sociale sau obligaţiuni cumpărate de la alte unităţi în scopul obţinerii unor dividende, dobânzi sau altor câştiguri.
- *Creanţele imobilizate* sunt reprezentate de:

- Creanţele legate de participaţii – sunt împrumuturile acordate unităţilor de la care s-au cumpărat titluri de participare;

- Împrumuturile pe termen lung, care pot fi acordate altor unităţi patrimoniale:

- alte creanţe imobilizate: garanţii, depozite bancare etc.

- dobânzi aferente creanţelor imobilizate.

3.5.2. Înregistrări contabile

Operaţiile privind imobilizările financiare se înregistrează în contabilitate astfel:

a) Titlurile imobilizate se înregistrează astfel:

- Aportul social de titluri imobilizate:

% **261**	=	**456** **"Decontări cu**	

Scanned with OKEN Scanner

"Titluri de participare" 262 "Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu" 263 "Alte titluri imobilizate"		asociaţii privind capitalul"

- Achitarea ulterioară a titlurilor imobilizate achiziţionate:

269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	=	% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"

- Dividende încasate pentru titlurile de participaţie deţinute:

% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"	=	761 "Venituri din participaţii"

- Vânzarea titlurilor imobilizate:

461 "Debitori diverşi"	=	7721 "Venituri din cedarea activelor"

- Scoaterea din evidenţă a titlurilor vândute:

Scanned with OKEN Scanner

6721 "Cheltuieli privind activele cedate"	**=**	**% 261 "Titluri de participare" 262 "Titluri imobilizate ale activității de portofoliu" 263 "Alte titluri imobilizate"**

b) Creanțe imobilizate înregistrate astfel:

- Acordarea unor împrumuturi pe termen lung:

% 2671 "Creanțe legate de participații " 2672 "Împrumuturi acordate pe termen lung"	**=**	**512 "Conturi curente la bănci"**

- Dobânzi cuvenite aferente împrumuturilor acordate:

2678 "Dobânzi aferente creanțelor imobilizate"	**=**	**763 "Venituri din creanțe imobilizate"**

- Încasarea dobânzilor:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	2678
512		"Dobânzi
"Conturi curente la		aferente
bănci"		creanţelor
531		imobilizate"
"Casa"		

- Pierderi din creanţe imobilizate nerecuperate:

663	=	%
"Pierderi din		2671
creanţe legate de		"Creanţe legate
participaţii"		de participaţii"
		2672
		"Împrumuturi
		acordate pe
		termen lung"
		2678
		"Dobânzi
		aferente
		creanţelor
		imobilizate"

- Diferenţele favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanţelor în devize:

5124	=	%
"Conturi la bănci		267
în devize"		"Creanţe
		imobilizate"
		765
		"Venituri din
		diferenţe de
		curs valutar"

Scanned with OKEN Scanner

- Diferenţe nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanţelor în devize:

%	=	267
5124		"Creanţe
"Conturi la bănci		imobilizate"
în devize"		
665		
"Cheltuieli din		
diferenţe de curs		
valutar"		

3.6. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor

Se constituie, de regulă, la sfârşitul anului, când în urma inventarierii se constată deprecieri reversibile ale imobilizărilor neamortizabile: fond comercial, terenuri, imobilizări financiare. Mărimea acestor provizioane se stabileşte prin diferenţa dintre valoarea de intrare (mai mare) şi valoarea actuală (mai mică), stabilită la inventariere. Pentru imobilizările amortizabile se constituie provizioane numai atunci când, la inventariere, se constată diferenţe în minus între valoarea contabilă netă (mai mare) şi valoarea de inventar (mai mică).

Constituirea şi majorarea provizioanelor se face prin majorarea cheltuielilor, iar anularea sau diminuarea acestora se face prin trecerea asupra veniturilor din provizioane. Anularea provizioanelor se face atunci când imobilizările în cauză au ieşit din patrimoniu sau când au dispărut cauzele pentru care s-au constituit.

Cheltuielile privind provizioanele de depreciere sunt nedeductibile (nu sunt recunoscute din punct de vedere fiscal), iar

Scanned with OKEN Scanner

veniturile din provizioane reprezintă deduceri fiscale, adică sunt neimpozabile.

Principalele operaţii privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor se înregistrează astfel:

- Constituirea şi majorarea provizioanelor pe seama cheltuielilor de exploatare:

6813 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"	=	**% 290 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" 291 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale" 293 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"**

- Constituirea şi majorarea provizioanelor pe seama cheltuielilor financiare:

Scanned with OKEN Scanner

6863 "Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"	=	**296 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare"**

- Anularea sau diminuarea provizioanelor care privesc activități de exploatare:

% **290 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"** **291 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"** **293 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs"**	=	**7813 "Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"**

- Anularea sau diminuarea provizioanelor care privesc activități financiare:

296 **296 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare"**	=	**7863 "Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"**

Scanned with OKEN Scanner

Notă: În categoria <u>imobilizărilor financiare</u> apar următoarele conturi noi:

- 261 „Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului"
- 262 „Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului"
- 263 „Titluri financiare sub formă de interese de participare" cu următoarele conturi sintetice de grad II:
  - 2633 „Titluri de participare deținute de întreprinderi asociate din cadrul grupului"
  - 2634 „Titluri de participare deținute de întreprinderi asociate din afara grupului"
  - 2635 „Titluri de participare strategice în cadrul grupului"
  - 2636 „Titluri de participare strategice în afara grupului"
- 264 „Titluri puse în echivalență"
- 265 „Alte titluri imobilizate".

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA STOCURILOR

4.1. Caracterizarea generală a stocurilor

Stocurile şi producţia în curs de execuţie reprezintă ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţii destinate pentru a fi:

- consumate la prima utilizare;
- vândute după prelucrarea lor în procesul de producţie;
- vândute în starea în care s-au cumpărat.

Stocurile şi producţia în curs de execuţie se pot clasifica după mai multe criterii[1].

a) După sursa de proveniență:

- Stocuri cumpărate: materii prime şi materiale consumabile sau furnituri, obiecte de inventar, baracamente şi amenajări provizorii, animale, ambalaje;
- Stocuri fabricate: producţie în curs de execuţie, semifabricate, produse reziduale, produse finite.

b) După apartenența la patrimoniu:

- Stocuri care fac parte din patrimoniu, care se pot afla fie în spaţiile proprii, fie se află la terţi în custodie, în consignaţie, pentru prelucrare sau reparare;
- Stocuri care nu fac parte din patrimoniu, dar se află în gestiunea unităţii, fiind primite de la terţi pentru vânzare în consignaţie, pentru prelucrare, reparare etc.

---

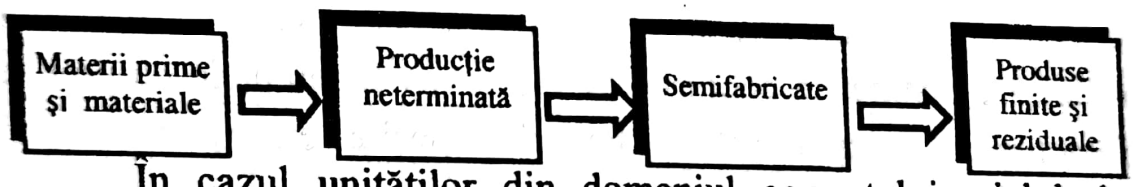
[1] I.P.Pântea, Gh. Bodea, *Contabilitate financiară* , Ed. Intelcredo, Deva, 2001

Scanned with OKEN Scanner

c) După gradul de individualizare şi modul de gestionare:

- stocuri identificabile, care sunt individualizate pentru fiecare articol sau categorie de bunuri, în care se includ, de regulă, bunurile de folosinţă îndelungată: autoturisme, televizoare, calculatoare etc.;
- stocuri fungibile sau interschimbabile, care în cadrul fiecărei categorii nu pot fi în mod unitar identificabile: pungile cu zahăr ambalat care aparţin aceluiaşi sort, chiar dacă sunt cumpărate la preţuri diferite etc.

În cadrul unităţilor de producţie, structura stocurilor se modifică în funcţie de etapele în care se regăsesc în cadrul ciclului de exploatare, reprezentată astfel:



În cazul unităţilor din domeniul comerţului, ciclul de exploatare constă în cumpărarea de mărfuri, care se vând ulterior în aceeaşi stare.

4.2. Evaluarea stocurilor

1. La *intrarea* în patrimoniu, stocurile sunt evaluate în contabilitate la următoarele valori:

- Costul de achiziţie – pentru stocurile cumpărate de la terţi;
- Costul de producţie – pentru producţia în curs de execuţie, produsele, obiectele de inventar, ambalajele şi alte stocuri obţinute din producţie proprie;

- Valoarea de aport – pentru bunurile aduse ca aport la capital;
- Valoarea de utilitate – pentru bunurile primite gratuit;

Scanned with OKEN Scanner

- Preţul standard sau prestabilit – calculat pe baza preţurilor medii ale stocurilor din perioada precedentă;
- Preţul de facturare – este preţul înscris în factura furnizorului.

2. La *ieşirea* din patrimoniu, stocurile se evaluează utilizând următoarele metode:

- Metoda costului mediu ponderat (C.M.P.);
- Metoda „prima intrare-prima ieşire" (F.I.F.O.);
- Metoda „ultima intrare-prima ieşire"(L.I.F.O.).

Potrivit legii, întreprinderea are posibilitatea de a evalua şi înregistra în contabilitate bunurile de natura stocurilor, la *preţuri prestabilite* (standard). În această situaţie, diferenţele apărute între valoarea estimată (preţul standard) şi valoarea efectivă sunt reflectate distinct în conturile de diferenţe. Diferenţele de preţ se repartizează asupra valorii bunurilor ieşite cu ajutorul unui **coeficient** (K) care se calculează astfel:

$$K = \frac{\text{Sold iniţial al diferenţelor de preţ} + \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}{\text{Soldul iniţial al stocului la preţ de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se aplică asupra valorii bunurilor ieşite la preţ de factură, obţinându-se cheltuieli de transport aferente bunurilor ieşite.

3. La inventariere, stocurile se evaluează la valoarea actuală sau de utilitate;

4. La închiderea exerciţiului, se compară valoarea de intrare cu valoarea actuală sau de utilitate stabilită la inventariere.

Scanned with OKEN Scanner

Diferenţele de valoare favorabile nu se înregistrează în contabilitate, conform principiului prudenţei. Pentru diferenţele nefavorabile se constituie provizioane pentru deprecierea stocurilor.

4.3. Metode de evidenţă operativă şi analitică a stocurilor

Contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza folosind una din urmă-toarele metode, în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii ale unităţii[1]:

- Metoda operativ-contabilă (pe solduri);
- Metoda cantitativ-valorică (pe fişe de cont analitic);
- Metoda global-valorică;

Utilizarea ***metodei operativ-contabile*** presupune desfăşurarea următoarelor activităţi:

(1) Evidenţa cantitativă a bunurilor la locurile de depozitare, iar în cadrul acestora, pe categorii de stocuri, cu ajutorul Fişelor de magazie; Fişele de magazie se întocmesc zilnic de către magaziner, pe baza documentelor de intrare (facturi, avize, note de recepţie, bonuri de predare etc) şi a documentelor de ieşire (bonuri de consum, bonuri de transfer-restituire, dispoziţii de livrare etc.).

(2) Preluarea documentelor de intrare-ieşire în contabilitate; la cel mult o săptămână după înregistrarea lor în Fişele de magazie, documentele de intrare şi ieşire se preiau de contabilitate, cu care ocazie se efectuează controlul înregistrărilor

---

[1] I.P.Pântea, Gh. Bodea, *Contabilitate financiară* , Ed. Intelcredo, Deva, 2001

Scanned with OKEN Scanner

din Fişele de magazie; preluarea documentelor se face pe baza Borderoului de predare a documentelor.

(3) Întocmirea Registrului stocurilor la sfârşitul fiecărei luni; în Registrul stocurilor se înscriu:

- cantităţile de stocuri preluate din Fişele de magazie;
- valorile stocurilor calculate prin înmulţirea cantităţilor cu preţurile de fac-turare;
- totalul valorilor pe pagini, pe grupe, subgrupe, magazii, conturi sintetice.

Valorile stabilite în Registrul stocurilor se compară cu situaţia din conturile sintetice care se întocmesc de către contabilitate. Se observă că în cazul acestei metode, Registrul stocurilor înlocuieşte balanţa analitică.

Metoda cantitativ-valorică (pe Fişe de cont analitice)

Folosirea metodei cantitativ-valorice presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Înregistrarea cantitativă a intrărilor şi ieşirilor de stocuri în Fişele de magazie.
2. Preluarea documentelor de intrare şi ieşire de către contabilitate pe baza Borderoului de predare a documentelor.
3. Înregistrarea documentelor în Fişele de cont analitice pentru valori materiale.
4. Verificarea concordanţei înregistrărilor din Fişele de magazie cu cele din Fişele de cont analitice.
5. Verificarea concordanţei înregistrărilor din Fişele de cont analitice cu situaţia din Fişele de cont sintetice cu ajutorul Balanţelor analitice.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda global-valorică

Se utilizează, mai ales, în cazul mărfurilor şi ambalajelor aflate în unităţile de desfacere a mărfurilor cu amănuntul, pentru care nu este obligatorie evidenţa analitică cantitativ-valorică. Această metodă constă în ţinerea numai a evidenţei valorice atât la nivelul gestiunii (cu ajutorul Raportului de gestiune),cât şi în contabilitate (cu ajutorul Fişelor de cont pentru operaţii diverse). Lunar, se face controlul concordanţei dintre evidenţa operativă cu cea din contabilitate.

4.4. Organizarea contabilităţii sintetice a stocurilor

Unităţile patrimoniale pot să-şi organizeze contabilitatea sintetică a stocurilor utilizând una din următoarele metode: a inventarului permanent şi a inventarului intermitent.

a) Metoda inventarului permanent, folosită de unităţile mari şi presupune ca fiecare intrare şi ieşire se înregistrează valoric şi cantitativ în conturile corespunzătoare de stocuri, ceea ce permite cunoaşterea în orice moment a mărimii stocurilor.

b) ***Metoda inventarului intermitent***

Metoda inventarului intermitent poate fi folosită de unităţile mici şi mijlocii şi presupune stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul lunii. În acest caz, conturile de stocuri se debitează la sfârşitul lunii cu soldurile determinate la inventariere şi se creditează la începutul lunii următoare, cu ocazia includerii în cheltuieli a soldurilor constatate la sfârşitul perioadei precedente. Intrările de stocuri din cursul perioadei se înregistrează direct în conturile de cheltuieli, conform premisei că aceste stocuri sunt destinate consumului sau vânzării şi nu păstrării acestora în

Scanned with OKEN Scanner

depozit. Ieşirile de stocuri se determină prin calcul extracontabil, conform relaţiei:

IEŞIRI = STOCURI INIŢIALE + INTRĂRI – STOCURI FINALE

4.5. Contabilitatea materiilor prime şi a materialelor consumabile

Materiile prime sunt bunurile care participă direct la fabricarea produsului, în starea lor iniţială, fie transformate.

Materialele consumabile sunt bunurile care participă sau ajută la procesul de producţie, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit. Principalele categorii de materiale consumabile sunt: materialele auxiliare, combustibilii, materialele pentru ambalat, piesele de schimb, seminţele şi materialele de plantat, furajere etc.

Principalele înregistrări în cazul *inventarului permanent*::

În acest caz, unităţile evaluează stocurile la cost de achiziţie, la preţ standard sau la preţ de facturare.

- Intrări de materii prime şi materiale consumabile prin achiziţie:

%	=	401
300 "Materii prime"		"Furnizori"
301 "Materiale consumabile"		
308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" 4426 "TVA deductibilă"		

Scanned with OKEN Scanner

- Intrări de materii prime şi materiale consumabile prin aport:

%	=	456
300		"Decontări cu asociaţii"
"Materii prime" în cazul aporturilor în natură depuse de asociaţi		
301		
"Materiale consumabile"		

- Intrări de materii prime şi materiale consumabile prin donaţii:

%	=	7718
300		"Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune" în cazul donaţiilor primite
"Materii prime"		
301		
"Materiale consumabile"		

- Intrări de materii prime şi materiale pe bază de aviz de însoţirea mărfii, fără factură:

%	=	408
300		"Furnizori facturi nesosite"
"Materii prime"		
301		
"Materiale consumabile"		
4428		
"TVA neexigibilă"		

- În momentul primirii facturii se înregistrează:

408	=	401
"Furnizori facturi nesosite"		"Furnizori"

Scanned with OKEN Scanner

4426 "TVA deductibilă"	=	4428 "TVA neexigibilă"

- Plusuri de materii prime şi materiale stabilite la inventariere:

300 "Materii prime"	=	600 "Cheltuieli cu materiile prime"
301 "Materiale consumabile"	=	601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"

- Lipsuri de materii prime şi materiale stabilite la inventariere:

600 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	300 "Materii prime"
601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"

- Imputarea lipsurilor la valoarea actuală:

461 "Debitori diverşi" când debitorul nu este angajatul unităţii	=	% 758 "Alte venituri din exploatare" 4427 "TVA colectată"
4482 "Alte creanţe în legătură cu personalul" 4427 "TVA colectată"	=	% 758 "Alte venituri din exploatare"

Scanned with OKEN Scanner

- Consumul de materii prime şi materiale:

600 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	300 "Materii prime"
601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"

- Diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor ieşite:

600 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"
601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"

- Donaţii, sponsorizări, pierderi din calamităţi:

6712 "Donaţii şi subvenţii acordate"	=	300 "Materii prime"

- TVA aferentă donaţiilor efectuate:

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	4427 "TVA colectată"

Scanned with OKEN Scanner

- Primirea de donații sub formă de materii prime și materiale:

%	=	7718
300 "Materii prime"		"Alte venituri excepționale din operații de gestiune "
301 "Materiale consumabile"		

- Vânzarea unor stocuri de materii prime și materiale fără a mai fi prelucrate:

371 "Mărfuri"	=	%
		300 "Materii prime"
		301 "Materiale consumabile"

Înregistrările contabile în cazul utilizării *inventarului intermitent:*

În acest caz unitățile evaluează stocurile la costul de achiziție.

- La începutul lunii soldurile inițiale ale conturilor 300 și 301 se includ în cheltuieli:

600 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	300 "Materii prime"
601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"

- Intrările de materii prime și materiale se înregistrează direct în conturile de cheltuieli:

Scanned with OKEN Scanner

- Primirea de donaţii sub formă de materii prime şi materiale:

%	=	7718
300		"Alte venituri
"Materii prime"		excepţionale din
301		operaţii de
"Materiale		gestiune "
consumabile"		

- Vânzarea unor stocuri de materii prime şi materiale fără a mai fi prelucrate:

371	=	%
"Mărfuri"		300
		"Materii prime"
		301
		"Materiale
		consumabile"

Înregistrările contabile în cazul utilizării *inventarului intermitent:*

În acest caz unităţile evaluează stocurile la costul de achiziţie.

- La începutul lunii soldurile iniţiale ale conturilor 300 şi 301 se includ în cheltuieli:

600	=	300
"Cheltuieli cu		"Materii prime"
materiile prime"		
601	=	301
"Cheltuieli cu		"Materiale
materialele		consumabile"
consumabile"		

- Intrările de materii prime şi materiale se înregistrează direct în conturile de cheltuieli:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	401
600		"Furnizori"
"Cheltuieli cu materiile prime"		livrare pe credit comercial
601		
"Cheltuieli cu materialele consumabile"		
4426		
"TVA deductibilă"		

- La sfârşitul lunii se inventariază stocul de materii prime şi materiale, efectuându-se apoi înregistrarea:

300	=	600
"Materii prime"		"Cheltuieli cu materiile prime"
301	=	601
"Materiale consumabile"		"Cheltuieli cu materialele consumabile"

sau cu suma scrisă în roşu:

600	=	300
"Cheltuieli cu materiile prime"		"Materii prime"
601	=	301
"Cheltuieli cu materialele consumabile"		"Materiale consumabile"

Scanned with OKEN Scanner

4.6. Contabilitatea obiectelor de inventar şi a baracamentelor

Obiectele de inventar sunt bunurile care nu îndeplinesc în mod cumulativ condiţiile pentru a putea fi incluse în categoria mijloacelor fixe, deoarece:

- fie au durata de utilizare mai mică de un an;
- fie au valoarea de intrare mai mică decât limita legală.

De asemenea, sunt asimilate obiectelor de inventar: echipamentul de protecţie şi de lucru, mecanismele, dispozitivele, verificatoarele (SDV), matriţele, bunurile de cazarmament etc.

Valoarea obiectelor de inventar se include în cheltuieli, fie integral, la darea lor în folosinţă, fie în mod eşalonat, într-o perioadă de cel mult 3 ani.

Baracamentele şi amenajările provizorii sunt bunuri achiziţionate sau construite în regie proprie pentru buna funcţionare a şantierelor de construcţii. Nu se includ în această categorie lucrările de organizare la care, prin demolare sau demontare, nu se recuperează materiale: platforme de beton, drumuri de acces, gropi de var etc.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Achiziţionare de obiecte de inventar şi baracamente prin:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	401
321		"Furnizori"
"Obiecte de inventar"		
321.01		
"Obiecte de inventar în depozit"		
323		
"Baracamente şi amenajări provizorii"		
328		
"Diferenţe de preţ la obiecte de inventar"		
4426		
"TVA deductibilă"		

- Intrarea obiectelor de inventar şi baracamentelor prin aport:

%	=	456
321		"Decontări cu asociaţii"
"Obiecte de inventar"		în cazul
sau		aporturilor în
321.01		natură depuse de
"Obiecte de inventar în depozit"		aso ciaţi
323		
"Baracamente şi amenajări provizorii"		
328		
"Diferenţe de preţ la obiecte de inventar"		
4426		
"TVA deductibilă"		

Scanned with OKEN Scanner

- Obiecte de inventar şi baracamente realizate din producţie proprie:

%	=	711
321.01		"Venituri din
"Obiecte de inventar		producţia stocată"
în		
depozit"		
323		
"Baracamente şi		
amenajări		
provizorii"		

- Trecerea obiectelor de inventar în exploatare:

321.02	=	321.01
"Obiecte de inventar		"Obiecte de inventar
în		în depozit "
folosinţă"		

- Amortizarea obiectelor de inventar:

602	=	322
"Cheltuieli privind		"Uzura obiectelor de
obiectele de inventar"		inventar"

- Scoaterea din evidenţă a obiectelor de inventar amortizate:

322	=	%
"Uzura obiectelor de		321
inventar"		"Obiecte de inventar"
		sau
		321.02
		"Obiecte de inventar
		în
		folosinţă"

- Plusurile de obiecte de inventar constatate la inventariere:

Scanned with OKEN Scanner

% **321** **"Obiecte de inventar"** **321.02** **"Obiecte de inventar în folosință"**	=	**602** **"Cheltuieli privind obiectele de inventar"**

- Lipsurile de obiecte de inventar amortizate constatate la inventariere:

322 **"Uzura obiectelor de inventar"**	=	**%** **321** **"Obiecte de inventar"** **321.02** **"Obiecte de inventar în folosință"**

- Lipsurile de obiecte de inventar neamortizate constatate la inventariere:

602 **"Cheltuieli privind obiectele de inventar"**	=	**%** **321** **"Obiecte de inventar"** **321.02** **"Obiecte de inventar în folosință"**

- Diferențele de preț aferente obiectelor de inventar date în folosință:

Scanned with OKEN Scanner

602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	**328 "Diferenţe de preţ la obiecte de inventar"**

- Transferul la mărfuri a obiectelor de inventar şi baracamentelor vândute:

371 "Mărfuri"	=	**% 321 "Obiecte de inventar" 323 "Baracamente şi amenajări provizorii"**

- Scoaterea din evidenţă a baracamentelor intrate de la terţi:

603 "Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"	=	**323 "Baracamente şi amenajări provizorii"**

- Scoaterea din evidenţă a baracamentelor intrate din producţie proprie:

711 "Venituri din producţia stocată"	=	**323 "Baracamente şi amenajări provizorii"**

- Donaţii şi pierderi de obiecte de inventar şi baracamente:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	323
6712		"Baracamente şi
"Donaţii şi		amenajări
subvenţii acordate"		provizorii"
6718		
"Alte cheltuieli		
excepţionale		
privind operaţiile		
de gestiune"		

- Vânzarea de obiecte de inventar sau baracamente:

411	=	%
"Clienţi"		708
		"Venituri din
		activităţi diverse"
		4427
		"TVA colectată"

- Materiale obţinute din obiecte de inventar sau baracamente casate:

%	=	7718
301		"Alte venituri
"Materiale		excepţionale din
consumabile"		operaţii de
346		gestiune"
"Produse		
reziduale"		

4.7. Contabilitatea produselor

Produsele fac parte din categoria stocurilor, fiind reprezentate de următoarele elemente:

- *semifabricatele* – sunt acele produse al căror proces tehnologic a fost încheiat într-o secţie şi care trec în continuare pentru prelucrare în altă secţie sau se livrează terţilor;

Scanned with OKEN Scanner

- *produsele finite* – sunt bunurile care au parcurs toate fazele procesului tehnologic, întrunesc condiţiile de calitate şi sunt predate pe bază de acte la magazie sau sunt livrate direct terţilor;
- *produsele reziduale* – reprezintă rebuturile, materialele recuperabile, deşeurile.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Obţinere de produse:

%	=	711
341		"Venituri din
"Semifabricate"		producţia stocată"
345		
"Produse finite"		
346		
"Produse reziduale"		

- Diferenţe stabilite la sfârşitul lunii între costul efectiv şi preţul standard (cu + pentru diferenţe nefavorabile şi cu – pentru diferenţe favorabile):

348	=	711
"Diferenţe de preţ la		"Venituri din
produse"		producţia stocată"

- Livrare de produse finite la preţ de vânzare:

411	=	%
"Clienţi"		701
		"Venituri din vânzarea
		produselor finite"
		702
		"Venituri din vânzarea
		semifabricatelor"
		703
		"Venituri din vânzarea
		produselor reziduale"

Scanned with OKEN Scanner

- Scoaterea din evidenţă a produselor livrate:

711 **"Venituri din producţia stocată"**	=	**%** **341** **"Semifabricate"** **345** **"Produse finite"** **346** **"Produse reziduale"**

- Plusuri de produse constatate la inventariere:

% **341** **"Semifabricate"** **345** **"Produse finite"** **346** **"Produse reziduale"**	=	**711** **"Venituri din producţia stocată"**

- Minusuri de produse finite constatate la inventariere:

711 **"Venituri din producţia stocată"**	=	**%** **341** **"Semifabricate"** **345** **"Produse finite"** **346** **"Produse reziduale"**

- Produse finite transferate la magazinele proprii pentru a fi vândute ca mărfuri:

371 **"Mărfuri"**	=	**345** **"Produse finite"**

- Produse trimise temporar la terţi:

Scanned with OKEN Scanner

354 **"Produse aflate la terţi"**	=	**%** **341** **"Semifabricate"** **345** **"Produse finite"** **346** **"Produse reziduale"**

- Produse finite aduse de la terţi:

% **341** **"Semifabricate"** **345** **"Produse finite"** **346** **"Produse reziduale"**	=	**354** **"Produse aflate la terţi"**

- Produse oferite cu titlu gratuit:

6712 **"Donaţii şi subvenţii acordate"**	=	**%** **341** **"Semifabricate"** **345** **"Produse finite"** **346** **"Produse reziduale"**

- Produse distruse din cauza unor calamităţi:

6718 **"Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"**	=	**%** **341** **"Semifabricate"** **345** **"Produse finite"** **346** **"Produse reziduale"**

Scanned with OKEN Scanner

4.8. Contabilitatea producţiei în curs de execuţie

Producţia în curs de execuţie sau producţia neterminată este reprezentată de:

- produsele care n-au parcurs toate fazele procesului tehnologic, ocupând o poziţie intermediară fie între materii prime şi semifabricate, fie între semifabricate şi produse finite;
- produsele nesupuse recepţiei tehnice de calitate;
- lucrările şi serviciile în curs de execuţie.

Determinarea producţiei neterminate la sfârşitul lunii se poate face prin două metode[1]:

a) *Metoda contabilă* (indirectă sau scriptică) – utilizează datele din evidenţa operativă şi contabilă, pe baza cărora se calculează relaţia:

Producţia neterminată	**=**	**Producţia terminată la începutul lunii**	**+ Cheltuieli totale ale lunii**	**– Cheltuieli aferente producţiei terminate**

b) *Metoda directă* (a inventarierii) – constă în inventarierea faptică a producţiei neterminate de la fiecare loc de muncă.

Producţia neterminată se evaluează la cost de producţie efectiv.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Înregistrarea producţiei în curs de execuţie stabilite la sfârşitul perioadei:

---

[1] I.P.Pântea, Gh. Bodea, *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 2001

Scanned with OKEN Scanner

% **331** **"Produse în curs de execuţie"** **332** **"Lucrări şi servicii în curs de execuţie"**	=	**711** **"Venituri din producţia stocată"**

- Scoaterea din evidenţă la începutul lunii următoare a stocului de producţie neterminată, considerându-se că aceasta se va finisa în cursul perioadei:

711 **"Venituri din producţia stocată"**	=	**%** **331** **"Produse în curs de execuţie"** **332** **"Lucrări şi servicii în curs de execuţie"**

4.9. Contabilitatea stocurilor aflate la terţi

Sunt considerate stocuri aflate la terţi acele bunuri care se află în una din următoarele situaţii:

- achitate şi lăsate în custodia furnizorilor;
- date spre prelucrare la terţi;
- predate terţilor pentru vânzare în consignaţii;
- trimise pentru depozitare temporară la terţi;
- aflate în curs de aprovizionare.

Principalele înregistrări contabile privind stocurile aflate la terţi sunt:

- Trimiterea stocurilor la terţi:

Scanned with OKEN Scanner

351 "Materii şi materiale aflate la terţi"	=	% 300 "Materii prime" 301 "Materiale consumabile"
352 "Obiecte de inventar la terţi"	=	321 "Obiecte de inventar"
354 "Produse aflate la terţi"	=	3451 "Produse finite"
356 "Animale aflate la terţi"	=	361 "Animale şi păsări"
357 "Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi"	=	371 "Mărfuri"
358 "Ambalaje aflate la terţi"	=	381 "Ambalaje"

- Costul prelucrării stocurilor de către terţi:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	401
300		"Furnizori"
"Materii prime"		
301		
"Materiale consumabile"		
321		
"Obiecte de inventar"		
341		
"Semifabricate"		
345		
"Produse finite"		
361		
Animale şi păsări		
371		
"Mărfuri"		
381		
"Ambalaje"		
4426		
"TVA deductibilă"		

401	=	531
"Furnizori"		"Casa"

- Stocuri aflate în curs de aprovizionare:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	401
351		"Furnizori"
"Materii şi materiale aflate la terţi"		
352		
"Obiecte de inventar la terţi"		
354		
"Produse aflate la terţi"		
356		
"Animale aflate la terţi"		
358		
"Ambalaje aflate la terţi"		
4426		
"TVA deductibilă"		

4.10. Contabilitatea animalelor

Principalele categorii de animale incluse în activele circulante materiale sunt:

- animale tinere care urmează a fi trecute ulterior în categoria imobilizărilor corporale;
- animalele la îngrăşat, destinate sacrificării sau vânzării;
- coloniile de albine.

Intrarea în unitate a animalelor se poate face, în principal, prin achiziţii de la terţi sau din producţie proprie.

Ieşirea animalelor se poate face prin vânzarea de animale vii, ca produse finite sau prin vânzarea de produse animaliere, prin sacrificare, ca mărfuri.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea animalelor se poate face la cost de achiziţie, cost de producţie sau la preţ standard. Creşterile în greutate pot fi evaluate la cost de producţie sau la cost standard.

Metoda de organizare a contabilităţii sintetice, recomandată în cazul animalelor, este inventarul permanent.

Principalele înregistrări contabile privind animalele sunt:

- Cumpărări de animale de la terţi:

% **361** **"Animale şi păsări"** **368** **"Diferenţe de preţ la animale şi păsări"** **- când se utilizează preţul standard** **4426** **"TVA deductibilă"**	=	**401** **"Furnizori"**

- Animale obţinute din producţie proprie şi sporul lunar de creştere în greutate:

361 **"Animale şi păsări"**	=	**711** **"Venituri din producţia stocată"**

- Vânzări de animale vii:

411 **"Clienţi"**	=	**%** **701** **"Venituri din vânzarea produselor finite"** **4427** **"TVA colectată"**

Scanned with OKEN Scanner

- Trecerea produselor rezultate din sacrificarea animalelor la magazinul propriu de desfacere:

371 "Mărfuri"	=	**361 "Animale şi păsări"**

- Descărcarea gestiunii de animalele vândute, provenite de la terţi:

606 "Cheltuieli cu animalele şi păsările"	=	**361 "Animale şi păsări"**

- Descărcarea gestiunii de animalele vândute, care au fost obţinute din producţie proprie:

711 "Venituri din producţia stocată"	=	**361 "Animale şi păsări"**

- Animale pierdute ca urmare a calamităţilor:

6718 "Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	**361 "Animale şi păsări"**

4.11. Contabilitatea mărfurilor

Mărfurile sunt bunurile achiziţionate din afara unităţii pentru a fi revândute în aceeaşi stare, fără vreo prelucrare suplimentară. Sunt asimilate mărfurilor:

- stocuri achiziţionate pentru utilizare proprie (materii prime, materiale, obiecte de inventar etc.), care şi-au schimbat destinaţia şi se oferă spre vânzare terţi;

Scanned with OKEN Scanner

- stocuri provenite din producţie proprie, care se vând prin magazine proprii (semifabricate, produse finite etc).

Pe traseul producător – consumator, mărfurile parcurg două etape şi anume:

1. *Circulaţia cu ridicata a mărfurilor* (en – gross) care constă în achiziţionarea de produse în cantităţi mari de la producători sau alţi furnizori în scopul revânzării acestora către alte unităţi comerciale, îndeosebi celor de vânzare cu amănuntul;

2. *Circulaţia cu amănuntul a mărfurilor* (en – detaile) care constă în vânzarea mărfurilor consumatorilor individuali, precum şi unor unităţi pentru consumul gospodăresc.

Evaluarea mărfurilor

Evaluarea mărfurilor diferă în funcţie de stadiul în care se află mărfurile în circuitul lor economic:

a) ***În cadrul unităţilor comerciale cu ridicata***, evaluarea mărfurilor se poate face la:

- costul de achiziţie;
- preţul de vânzare = costul de achiziţie + adaosul comercial. Adaosul comercial reprezintă suma destinată să acopere cheltuielile angrosistului (cheltuieli de circulaţie) şi obţinerea unui profit;

b) ***În cadrul unităţilor comerciale cu amănuntul*** se recomandă evaluarea mărfurilor la preţul de vânzare cu amănuntul, care este format din costul de achiziţie + adaosul comercial + TVA.

Contabilitatea analitică a mărfurilor se organizează astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- la unitățile cu ridicata se organizează evidența analitică pe sortimente de mărfuri, folosindu-se, de regulă, metoda cantitativ-valoric;
- la unitățile cu amănuntul se conduce o evidență global-valorică pe magazine, iar în cadrul acestora pe gestiuni.

Contabilitatea sintetică a mărfurilor se organizează astfel:

- la unitățile cu ridicata prin folosirea inventarului permanent ca alternativă în contabilitatea stocurilor de mărfuri provenite din achiziționări, utilizat de unități specializate în comerțul cu ridicata și de unitățile mari din categoria celor cu activitate en-detaile[1];
- la unitățile cu amănuntul, prin folosirea inventarului permanent la unitățile mari și a inventarului permanent sau intermitent la unitățile mici și mijlocii.

Principalele înregistrări contabile sunt:

I. În cazul folosirii inventarului permanent

a) Mărfurile sunt evaluate la cost de achiziție (la unitățile cu ridicata)

- Recepția mărfurilor achiziționate:

%	**=**	**401**
371		**"Furnizori" –**
"Mărfuri"		**decontarea se face**
4426		**ulterior**
"TVA deductibilă"		

- Achiziționarea mărfurilor pe bază de aviz de însoțire a mărfii:

[1] E. Dumitrean, Gh. Scorțescu, s.a., *Contabilitate financiară I*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2002

Scanned with OKEN Scanner

% **371** **"Mărfuri"** **4428** **"TVA neexigibilă"**	=	**408** **"Furnizori – facturi nesosite"**

- În momentul sosirii facturii se înregistrează:

408 **"Furnizori – facturi nesosite"**	=	**401** **"Marfuri"**

4426 **"TVA deductibilă"**	=	**4428** **"TVA neexigibilă"**

- Mărfuri intrate sub forma aportului la capital:

371 **"Mărfuri"**	=	**456** **"Decontări cu asociații privind capitalul"**

- Vânzarea mărfurilor:

411 **"Clienți "**	=	**707** **"Venituri din vânzarea mărfurilor "**
531 **"Casa"**	=	**4427** **"TVA colectată"**

- Scoaterea din evidență a mărfurilor vândute:

607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**	=	**371** **"Mărfuri"**

- Plusuri de mărfuri constatate la inventar:

Scanned with OKEN Scanner

371 "Mărfuri"	=	**607 "Cheltuieli privind mărfurile"**

- Minusuri de mărfuri constatate la inventar:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371 "Mărfuri"**

- Mărfuri primite cu titlu gratuit:

% 371 "Mărfuri" 4426 "TVA deductibilă"	=	**7718 "Alte venituri excepționale din operații de gestiune"**

- Pierderi din calamități:

6712 "Donații și subvenții acordate "	=	**371 "Mărfuri "**

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	**4427 "TVA colectată "**

Notă: Mărfurile și cheltuielile de transport-aprovizionare se pot înregistra în analitice distincte: 371.01, respectiv 371.02. Cheltuielile de transport se repartizează asupra ieșirilor de mărfuri, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

371 "Mărfuri"	=	**607 "Cheltuieli privind mărfurile"**

- Minusuri de mărfuri constatate la inventar:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371 "Mărfuri"**

- Mărfuri primite cu titlu gratuit:

% 371 "Mărfuri" 4426 "TVA deductibilă"	=	**7718 "Alte venituri excepționale din operații de gestiune"**

- Pierderi din calamități:

6712 "Donații și subvenții acordate "	=	**371 "Mărfuri "**
635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"	=	**4427 "TVA colectată "**

Notă: Mărfurile şi cheltuielile de transport-aprovizionare se pot înregistra în analitice distincte: 371.01, respectiv 371.02. Cheltuielile de transport se repartizează asupra ieşirilor de mărfuri, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

$$K \text{ ch.de transport} = \frac{Si \text{ cont } 371.02 + RD \text{ cont } 371.02}{Si \text{ cont } 371.01 + RD \text{ cont } 371.01}$$

Cheltuieli de transport repartizate: $K \times RC_{\text{cont } 371.01}$

- Înregistrarea cheltuielilor de transport aferente mărfurilor vândute:

607 "Cheltuieli privind mărfurile "	=	**371.02 "Cheltuieli de transport privind mărfurile "**

b) Mărfurile sunt evaluate la preţul de vânzare cu amănuntul (inclusiv TVA)

- Recepţia mărfurilor:

- înregistrarea facturii:

% 371 "Mărfuri " 4426 "TVA deductibilă "	=	**401 "Furnizori"**

- înregistrarea adaosului:

371 "Mărfuri "	=	**378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"**

- înregistrarea TVA neexigibilă:

371 "Mărfuri "	=	**4428 "TVA neexigibila"**

- Vânzarea mărfurilor în numerar:

Scanned with OKEN Scanner

531 **"Casa"**	=	**%** **707** **"Venituri din vânzarea mărfurilor "** **4427** **"TVA colectată "**

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

% **607** **"Cheltuieli privind mărfurile"** **378** **"Diferenţe de preţ la mărfuri "** **4428** **"TVA neexigibilă "**	=	**371** **"Mărfuri "**

c) Mărfuri aflate în consignaţie

Comerţul în consignaţie are ca scop preluarea de la persoane fizice şi juridice a unor mărfuri în vederea vânzării acestora. El este organizat în cadrul comerţului cu amănuntul.

Înregistrările din contabilitatea consignaţiei diferă în funcţie de situaţia juridică a deponentului. În cazul în care deponentul este o persoană juridică, acesta trimite bunurile pe bază de aviz de însoţire a mărfii. La vânzare, consignaţia are obligaţia de a cere deponentului să-i trimită factura până la sfârşitul lunii. Dacă deponentul este o persoană fizică sau juridică neplătitoare de TVA, consignaţia calculează TVA numai pentru comisionul ce-i revine.

Principalele înregistrări contabile:

- Vânzarea în numerar a mărfuril r primite în consignaţie:

Scanned with OKEN Scanner

531 **"Casa"**	=	**%** **462** **"Creditori diverşi "** **(preţul deponentului)** **708** **"Venituri din activităţi diverse "** **(comisionul)** **4427** **"TVA colectată"** **(TVA aferentă comis.)**

- Achitarea mărfurilor vândute pe baza listei de plată:

462 **"Creditori diverşi"**	=	**531** **"Casa"**

d) Mărfuri vândute şi cumpărate cu plata în rate

1.*Cumpărări de mărfuri cu plata în rate*

- Recepţia mărfurilor:

% **371** **"Mărfuri "** **4428** **"TVA neexigibilă "**	=	**401** **"Furnizori"**

- Achitarea ratei scadente:

401 **"Furnizori"**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"** **542** **"Avansuri de trezorerie"**

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea dobânzilor:

666 **"Cheltuieli privind dobânzile"**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"** **542** **"Avansuri de trezorerie "**

2. Vânzări de mărfuri cu plata în rate

- Livrarea mărfurilor cu plata în rate:

422 **"Clienţi "**	=	**%** **472** **"Venituri înregistrate în avans "** **4428** **"TVA neexigibilă "**

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

% **471** **"Cheltuieli înregistrate în avans"** **378** **"Diferenţe de preţ la mărfuri "** **4428** **"TVA neexigibilă "**	=	**371** **"Mărfuri "**

- Încasarea ratei scadente :

Scanned with OKEN Scanner

%	=	411
512		"Clienți "
"Conturi curente la bănci "		
531		
"Casa "		
472	=	707
"Venituri înregistrate în avans "		"Venituri din vânzarea mărfurilor "
4428	=	4427
"TVA neexigibilă "		"TVA colectată "

- Încasarea dobânzilor:

%	=	766
512		"Venituri din dobânzi "
"Conturi curente la bănci "		
531		
"Casa"		

- Costul de achiziție al mărfurilor aferent ratei încasate:

607	=	471
"Cheltuieli privind mărfurile "(preț deponent)		"Cheltuieli înregistrate în avans "

e) Mărfuri importate

- Recepția mărfurilor importate evaluate la cost de achiziție (accize):

Scanned with OKEN Scanner

371 **"Mărfuri "**	=	**%** **401** **"Furnizori"– preţul de facturare** **446** **"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**

- TVA deductibilă achitată:

4426 **"TVA deductibilă "**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"** **542** **"Avansuri de trezorerie "**

f) Exportul mărfurilor

- Livrarea la export a mărfurilor:

411 **"Clienţi "**	=	**%** **707** **"Venituri din vânzarea mărfurilor "– preţul extern** **708** **"Venituri din activităţi diverse – accize, taxe vamale etc"**

- Încasarea în devize a creanţei externe:

- cu diferenţe favorabile de curs valutar:

Scanned with OKEN Scanner

5124 **"Conturi la bănci în devize"**	=	**%** **411** **"Clienți "** **765** **"Venituri din diferențe decurs valutar "**

- cu diferențe nefavorabile de curs valutar:

% **5124** **"Conturi la bănci în devize"** **665** **"Cheltuieli din diferențe de curs valutar"**	=	**411** **"Clienți "**

- Recuperarea de la buget a TVA deductibile:

5121 **"Conturi la bănci în lei "**	=	**4426** **"TVA deductibilă "**

II. În cazul utilizării inventarului intermitent

Mărfurile se înregistrează în contabilitate la cost de achiziție.

- La începutul lunii, stocul de mărfuri se destochează, adică este preluat la cheltuieli, considerându-se că acestea se vor vinde în cursul lunii:

607 **"Cheltuieli privind mărfurile"**	=	**371** **"Mărfuri "**

- Înregistrarea achiziționării de mărfuri:

Scanned with OKEN Scanner

% **607** **"Cheltuieli privind mărfurile"** **4426** **"TVA deductibilă "**	=	**401** **"Furnizori"**

- Vânzarea mărfurilor:

411 **"Clienți "**	=	**%** **707** **"Venituri din vânzarea mărfurilor "** **4427** **"TVA corelată "**

- La sfârşitul lunii se stabileşte prin inventariere stocul de mărfuri:

371 **"Mărfuri "**	=	**607** **"Cheltuieli privind mărfurile"**

4.12. Contabilitatea ambalajelor

Ambalajele sunt bunuri destinate păstrării şi protejării mărfurilor pe timpul transportului, depozitării şi desfacerii.

Ambalajele se pot clasifica după multe criterii[1]:

a) după posibilitățile de folosire:

- ambalaje refolosibile – care sunt redate circuitului economic după anumite operații: spălare, recondiționare etc.;
- ambalaje pierdute (de unică folosință) – care nu mai pot fi utilizate pentru un nou proces de circulație, dar pot fi valorificate ca şi deşeuri.

Scanned with OKEN Scanner

b) după sursa de proveniență:

- ambalaje indigene – care pot proveni din producție proprie sau de la furnizori interni;
- ambalaje din import – care nu se restituie furnizorului extern, nu se mai folosesc, fiind valorificate ca deșeuri.

c) după durata de utilizare:

- ambalaje de natura imobilizărilor;
- ambalaje de natura activelor circulante – care la rândul lor pot fi:
  - ambalaje de natura obiectelor de inventar;
  - ambalaje de transport sau de circulație;
  - materiale de ambalat.

d) după modul de facturare și decontare:

- ambalaje de transport facturate distinct, indiferent că sunt de natura imobilizărilor sau activelor circulante;
- ambalaje de transport al căror preț este inclus în prețul mărfurilor.

e) după modul de circulație și recuperare:

- ambalaje care circulă și se recuperează prin vânzare-cumpărare, fiind factu-rate separat;
- ambalaje care circulă prin restituire;
- ambalaje care circulă la schimb.

Principalele înregistrări contabile sunt:

Ambalajele de transport denumite și ambalaje de circulație deoarece însoțesc produsele finite și mărfurile în procesul circulației lor. Acestea se împart în două categorii:

---

[1] I.P.Pântea, Gh. Bodea, *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 2001

Scanned with OKEN Scanner

a) Ambalaje de transport care circulă după principiul vânzării-cumpărării

Aceste ambalaje se facturează separat de mărfuri şi valoarea lor se recuperează de la clienţi.

- Recepţia ambalajelor cumpărate:

%	=	401
381		"Furnizori "
"Ambalaje"		
388		
"Diferenţe de preţ la ambalaje" – când se utilizează preţul standard		
4426		
"TVA deductibilă"		

- Vânzarea ambalajelor:

411	=	%
"Clienţi "		708
		"Venituri din activităţi diverse "
		4427
		"TVA colectată "

- Descărcarea gestiunii de ambalajele vândute:

608	=	%
"Cheltuieli privind ambalajele"		381
		"Ambalaje "
		388
		"Diferenţe de preţ la ambalaje"

Scanned with OKEN Scanner

b) Ambalaje de transport care circulă după principiul restituirii

Aceste ambalaje nu fac obiectul contului 381 "Ambalaje" ci al contului 419 "Clienţi – creditori" (în contabilitatea furnizorului) şi 409 "Furnizori-debitori" (în contabilitatea clientului).

În această categorie intră: ambalajele pentru băuturi nealcoolice şi ambalajele pentru care proprietarul acestora este furnizorul de mărfuri. Aceste ambalaje furnizorul nu le facturează clientului (circulă pe bază de aviz de însoţire a mărfii) şi nu se supun taxei pe valoarea adăugată, clientul fiind obligat să le restituie. Pentru ambalajele nerestituite de către client, furnizorul va întocmi o factură în care va înregistra şi TVA aferentă ambalajelor nerestituite.

Înregistrările din contabilitatea furnizorului:

- Livrarea ambalajelor:

411 "Clienţi "	=	**419 "Clienţi – creditori"**
358 "Ambalaje aflate la terţi "	=	**381 "Ambalaje"**

- Restituirea ambalajelor de către clienţi:

419 "Clienţi – creditori"	=	**411 "Clienţi "**
381 "Ambalaje"	=	**358 "Ambalaje aflate la terţi "**

Scanned with OKEN Scanner

- În cazul nerestituirii ambalajelor, se întocmește o factură pentru ambalajele nerestituite:

419 "Clienți – creditori"	=	708 "Venituri din activități diverse "
411 "Clienți"	=	4427 "TVA colectată "

- Scoaterea din evidență a ambalajelor nerestituite:

608 "Cheltuieli privind ambalajele "	=	381 "Ambalaje "

- Încasarea contravalorii ambalajelor nerestituite:

% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"	=	411 "Clienți "

Înregistrările din contabilitatea clientului:

- Primirea ambalajelor:

409 "Furnizori-debitori "	=	401 "Furnizori "

- Restituirea ambalajelor către furnizori:

401 "Furnizori "	=	409 "Furnizori-debitori "

- Primirea facturii pentru ambalajele nerestituite:

381 "Ambalaje "	=	409 "Furnizori-debitori "

Scanned with OKEN Scanner

4426 **"TVA deductibilă"**	=	**401** **"Furnizori "**

- Achitarea contravalorii ambalajelor nerestituite:

401 **"Furnizori "**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"** **542** **"Avansuri de trezorerie "**

◆ Materiale de ambalat

Materialele de ambalat se grupează după destinația lor astfel:

- materiale de ambalat folosite la vânzarea cu bucata, când costul lor se suportă de către magazin;
- materiale de ambalat folosite la desfacerea mărfurilor, pe care cumpărătorul le plăteşte odată cu marfa.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Recepția materialelor de ambalat:

% **3013** **"Materiale pentru ambalat"** **4426** **"TVA deductibilă"**	=	**401** **"Furnizori "**

- Materiale pentru ambalat folosite pentru vânzări cu bucata:

Scanned with OKEN Scanner

6013 "Cheltuieli privind materialele pentru ambalat"	=	**3013 "Materialele pentru ambalat"**

- Vânzarea materialelor pentru ambalat cumpărătorilor:

531 "Casa"	=	**% 708 "Venituri din activităţi diverse " 4427 "TVA colectată "**

  - ♦ Ambalaje provenite din producţie proprie

- Ambalaje provenite din producţie proprie:

381 "Ambalaje "	=	**711 "Venituri din producţia stocată"**

- Trecerea ambalajelor în categoria mărfurilor spre a fi vândute:

371 "Mărfuri "	=	**381 "Ambalaje "**

- Vânzarea ambalajelor trecute în categoria mărfurilor:

411 "Clienţi "	=	**% 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor " 4427 "TVA colectată "**

- Scoaterea din evidenţă a ambalajelor vândute ca mărfuri:

711 "Venituri din producţia stocată"	=	**371 "Mărfuri"**

Scanned with OKEN Scanner

4.13. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor

Provizioanele pentru deprecierea stocurilor au drept scop acoperirea riscurilor generate de scăderea conjuncturală a valorii acestora. Provizioanele se constituie la nivelul diferențelor dintre valoarea actuală (mai mică) a stocurilor stabilite la inventariere și valoarea contabilă (mai mare)[1].

Înregistrările contabile privind provizioanele pentru deprecierea stocurilor sunt:

- Constituirea și majorarea provizioanelor:

6814 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante "	=	**% 390 "Provizioane pentru deprecierea materiilor prime" 391 "Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile" 392 "Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar"**
6814	=	**393**

[1] I.P. Pântea, *Managementul contabilității românești*, Ed. Intelcredo, Deva, 1998

Scanned with OKEN Scanner

"Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante "	**"Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție" 394** **"Provizioane pentru deprecierea produselor" 395** **"Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți" 396** **"Provizioane pentru deprecierea animalelor" 397** **"Provizioane pentru deprecierea mărfurilor" 398** **"Provizioane pentru deprecierea ambalajelor"**

- Anularea sau diminuarea provizioanelor:

% **390** **"Provizioane pentru deprecierea materiilor prime"**	=	**7814** **"Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante "**

Scanned with OKEN Scanner

391 "Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile" 392 "Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar" 393 "Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție" 394 "Provizioane pentru deprecierea produselor" 395 "Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți" 396 "Provizioane pentru deprecierea animalelor" 397 "Provizioane pentru deprecierea mărfurilor" 398 "Provizioane pentru deprecierea ambalajelor"	=	7814 "Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante "

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5
CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERȚII

5.1. Noțiuni generale privind creanțele și datoriile

Pentru realizarea obiectului lor de activitate, agenții economici intră în relații cu diferite persoane fizice și juridice, care în contabilitate se numesc terți. Se includ în această structură furnizorii, clienții, salariații, asociații, bugetul statului, diverși creditori și debitori etc.

Aceste relații se reflectă în contabilitate sub forma datoriilor și creanțelor, a căror durată nu depășește, de regulă, 1 an. În sfera decontărilor cu terții reflectate de clasa 4 de conturi se includ datorii și creanțe de exploatare, financiare și excepționale, mai puțin creditele și dobânzile aferente acestora.

a) DATORIILE reprezintă surse externe (străine) de finanțare puse la dispoziția unității de către terți. Datoriile sunt reflectate în contabilitate din momentul creării angajamentelor până în momentul stingerii (plății) lor.

b) CREANȚELE sunt drepturi cuvenite unor persoane numite creditori de a pretinde de la alte persoane numite debitori achitarea sau restituirea unor bunuri sau sume de bani, realizarea unor servicii. Creanțele se reflectă în contabilitate din momentul creării dreptului față de terți până în momentul stingerii (încasării) lor.

Datoriile și creanțele de exploatare se pot grupa astfel:

- datorii și creanțe față de salariați;
- datorii și creanțe față de bugetul de asigurări sociale;
- datorii și creanțe față de bugetul statului;
- datorii și creanțe față de asociați.

Scanned with OKEN Scanner

Datoriile şi creanţele excepţionale faţă de diverşi creditori şi debitori pot fi generate de operaţii, precum:

- cumpărări sau vânzări de titluri de plasament pe credit;
- vânzări de imobilizări pe credit;
- depunerea de mărfuri pentru vânzare în consignaţii;
- sume încasate şi necuvenite.

5.2. Contabilitatea datoriilor şi creanţelor comerciale

5.2.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii

Operaţiunile comerciale presupun legătura dintre doi agenţi economici: furnizorul care vinde şi clientul care cumpără. Furnizorul are, de regulă creanţe, iar clientul, datorii. În funcţie de momentul decontării, cumpărările de bunuri şi servicii se pot clasifica astfel:

- cumpărări cu decontarea imediată în numerar;
- cumpărări pe credit (comercial sau cambial), când decontarea se va face ulterior.

Creditul comercial reprezintă amânarea la plată acordată de către furnizor clientului, amânare care, de regulă, este prevăzută într-un contract.

Creditul cambial este un credit prevăzut într-un efect comercial, de obicei o cambie, în care se consemnează suma de plată, scadenţa şi banca unde se va face decontarea.

În funcţie de natura activelor cumpărate pe credit, se disting datorii care provin din cumpărări de:

- stocuri şi servicii (conturile401 şi 403);
- imobilizări (conturile 404 şi 405).

În funcţie de natura creditelor primite, există datorii din cumpărări pe:

Scanned with OKEN Scanner

- credit comercial (conturile 401 şi 404);
- credit cambial (conturile 403 şi 405).

În funcţie de moneda în care se evaluează cumpărările, se disting datorii faţă de furnizori:

- interni;
- externi.

Reducerile de preţuri care se pot acorda de către furnizori clienţilor se clasifică astfel:

- reduceri comerciale : rabatul, remiză, risturnul;
- reduceri financiare: scontul.

Rabatul reprezintă reducerea pe care o poate acorda furnizorul pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate.

Remiza este reducerea pe care o acordă furnizorul pentru:

- simpatie şi consideraţie faţă de client;
- fidelitatea clientului;
- volumul mare al unor comenzi.

Risturnul este o reducere anuală şi globală acordată pentru depăşirea unui plafon valoric anual al cumpărărilor

Scontul este reducerea de care poate beneficia clientul dacă acesta îşi plăteşte înainte de scadenţă datoria.

Trebuie menţionat faptul că aceste reduceri trebuie convenite între părţi şi stipulate ca şi clauze contractuale.

Metodologia de calcul a reducerilor:

- reducerile comerciale premerg reducerile financiare;
- reducerile se aplică asupra netului anterior;
- se operează întâi rabaturile, apoi remizele;

Scanned with OKEN Scanner

- în baza de calcul a TVA nu se includ reducerile comerciale şi financiare, indiferent dacă acestea sunt acordate la facturarea bunurilor sau ulterior.

Dacă clientul nu achită datoria către furnizor până la scadenţă, furnizorul va pretinde majorări calculate în raport cu datoria restantă şi cu numărul de zile de întârziere. Cota de majorări trebuie prevăzută în contract.

Operaţii şi înregistrări contabile privind decontările cu furnizorii în varianta *inventarului permanent*

♦ Cumpărări pe credit comercial:

- Cumpărări de stocuri:

%	**=**	**401**
300		**"Furnizori "**
"Materii prime"		
....		
388		
"Diferenţe de preţ la ambalaje"		
542		
"Alte valori"		
4426		
"TVA deductibilă"		

- Cumpărări de materiale nestocate (imprimate, energie, apă etc.):

%	**=**	**401**
604		**"Furnizori "**
"Cheltuieli privind materialele nestocate"		
605		
"Cheltuieli privind energia şi apa"		
4426		
"TVA deductibilă		

Scanned with OKEN Scanner

- Cumpărări de lucrări şi servicii:

%	=	401
611		"Furnizori "
"Cheltuieli cu materialele auxiliare ... "		
626		
"Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"		
628		
"Alte cheltuieli cu serviciile execute de terţi"		
4426		
"TVA deductibilă"		

- Cumpărări de imobilizări:

%	=	404
201		"Furnizori de imobilizări "
"Cheltuieli de constituire ..."		
208		
"Alte imobilizări necorporale"		
211		
"Terenuri"		
212		
"Mijloace fixe"		
4426		
"TVA deductibilă"		

- Achitarea datoriilor faţă de furnizori:

Scanned with OKEN Scanner

401 **"Furnizori "**	=	**%** **512** **" Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"** **541** **"Acreditive"** **542** **"Avansuri de trezorerie"**

- ♦ Cumpărări pe credit cambial:

- Acceptarea efectelor comerciale de către furnizorii de stocuri şi servicii:

401 **"Furnizori "**	=	**403** **"Efecte de plătit "**

- Acceptarea efectelor comerciale de către furnizorii de imobilizări:

404 **"Furnizori de imobilizări "**	=	**405** **"Efecte de plătit pentru imobilizări "**

- Achitarea datoriei înscrisă în efectele comerciale:

% **403** **"Efecte de plătit "** **405** **"Efecte de plătit pentru imobilizări "**	=	**512** **"Conturi curente la bănci"**

Scanned with OKEN Scanner

♦ Cumpărări de bunuri şi servicii pe bază de aviz de însoţire a mărfii:

- Primirea bunurilor pe bază de aviz sau a serviciilor nefacturate:

%	=	408
300 "Materii prime"		"Furnizori-facturi nesosite"
...		
381 "Ambalaje"		
604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"		
605 "Cheltuieli privind energia şi apa"		
611 "Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"		
...		
628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"		
4428 "TVA neexigibilă"		

- Sosirea facturilor de la furnizori:

408 "Furnizori facturi nesosite"	=	401 "Furnizori "

Scanned with OKEN Scanner

4426 **"TVA deductibilă "**	=	**4428** **"TVA neexigibilă "**

♦ Avansuri acordate furnizorilor

Reglementările fiscale impun întocmirea unei facturi de către furnizor în termen de trei zile de la achitarea avansului de către client, cu care ocazie se înregistrează şi TVA aferentă avansului.

- Totalul facturii emise de către furnizor este egal cu avansul achitat de către client

- Acordarea avansurilor:

409 **"Furnizori-debitori "**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"**

- Primirea facturii:

4426 **"TVA deductibilă "**	=	**409** **"Furnizori-debitori "**

- Reglarea avansurilor la primirea bunurilor:

401 **"Furnizori "**	=	**%** **409** **"Furnizori-debitori "** **4426** **"TVA deductibilă "**

♦ Circulaţia ambalajelor în sistem de restituire:

- Primirea ambalajelor restituibile pe bază de aviz de însoţire a mărfii:

Scanned with OKEN Scanner

409 "Furnizori-debitori "	=	**401 "Furnizori "**

- Predarea ambalajelor:

401 "Furnizori "	=	**409 "Furnizori-debitori "**

◆ Achitarea datoriilor în devize către furnizorii externi:

- Când există diferenţe favorabile între valoarea contabilă (de intrare) şi valoarea actuală a datoriei (când cursul valutar scade):

401 "Furnizori "	=	**% 5124 "Conturi la bănci în devize" 5314 "Casa în devize" 765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"**

- Când există diferenţe nefavorabile între valoarea contabilă şi valoarea actuală:

% 401 "Furnizori " 665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	**5124 "Conturi la bănci în devize"**

Scanned with OKEN Scanner

Operaţii şi înregistrări contabile în varianta ***inventarului intermitent***:

- Cumpărările de stocuri pe bază de factură se înregistrează direct pe cheltuieli:

% **600** **"Cheltuieli cu materii prime"** **4426** **"TVA deductibilă "**	**=**	**401** **"Furnizori "**

- Cumpărări de stocuri pe bază de aviz de însoţire a mărfii:

% **600** **"Cheltuieli cu materii prime"** **4428** **"TVA neexigibilă "**	**=**	**408** **"Furnizori facturi nesosite"**

- În momentul primirii facturii se înregistrează:

408 **"Furnizori facturi nesosite"**	**=**	**401** **"Furnizori "**

4426 **"TVA deductibilă "**	**=**	**4428** **"TVA neexigibilă "**

5.2.2. Contabilitatea decontărilor cu clienţii

Clasificarea creanţelor din vânzări pe credit

În funcţie de natura creditelor acordate de către furnizori clienţilor, se disting[1]:

[1] M. Ristea, *Contabilitatea întreprinderii*, Ed. Mărgăritar, Bucureşti, 1997

Scanned with OKEN Scanner

- creanțe din vânzări pe credit comercial;
- creanțe din vânzări pe credit cambial.

În funcție de momentul la care se va face decontarea, există:

- creanțe neexigibile (care sunt deocamdată neîncasabile, necunoscându-se momentul scadenței);
- creanțe exigibile (pentru care este stabilit termenul de încasare);
- creanțe neîncasate la termen.

Operații și înregistrări contabile privind decontările cu clienții

Principalele înregistrări contabile efectuate de către furnizor și care privesc relațiile sale cu clienții sunt:

◆ Livrări de bunuri și servicii pe credit comercial:

411 "Clienți "	=	**% 701 "Venituri din vânzarea produselor finite" ... 708 "Venituri din activități diverse " 4427 "TVA colectată "**

◆ Livrări de bunuri și servicii pe credit cambial:

- Acceptarea de către furnizori a efectului comercial:

413 "Efecte de primit "	=	**411 "Clienți "**

- Primirea de către furnizor a efectului comercial de la client:

Scanned with OKEN Scanner

5113 "Efecte de încasat "	=	**413 "Efecte de primit "**

- Depunerea biletului la bancă pentru scontare:

5114 "Efecte remise spre scontare "	=	**5113 "Efecte de încasat "**

♦ Creanțe neîncasate la scadență de la clienți deveniți incerți, dubioși, rău platnici sau aflați în litigiu

- Trecerea creanțelor certe la creanțe incerte:

416 "Clienți incerți "	=	**411 "Clienți "**

- Pierderi din creanțe nerecuperate:

% 654 "Pierderi din creanțe" 4426 "TVA deductibilă "	=	**416 "Clienți incerți "**

- Reactivarea creanțelor care au fost trecute anterior la pierderi:

411 "Clienți "	=	**% 754 "Venituri din creanțe reactivate" 4427 "TVA colectată "**

♦ Livrări de bunuri şi servicii pentru care nu s-au întocmit facturi:

- Livrarea de bunuri şi servicii pentru care nu s-a întocmit factură:

Scanned with OKEN Scanner

418 "Clienţi facturi de întocmit"	=	% 701 "Venituri din vânzarea produselor finite " ... 708 "Venituri din activităţi diverse " 4428 "TVA neexigibila "

- Întocmirea facturilor:

411 "Clienţi "	=	418 "Clienţi facturi de întocmit"

4428 "TVA neexigibilă "	=	4427 "TVA colectată "

♦ Avansuri primite de la clienţi când totalul facturii emise de către furnizor este egal cu avansul achitat de către client

- Primirea avansurilor:

% 512 "Conturi curente la bănci " 531 "Casa"	=	419 "Clienţi creditori "

- Emiterea facturii:

Scanned with OKEN Scanner

419 **"Clienţi creditori "**	=	**4427** **"TVA colectată "**

- Reglarea avansurilor la primirea bunurilor:

% **419** **"Clienţi creditori "** **4427** **"TVA colectată "**	=	**411** **"Clienţi "**

◆ Circulaţia ambalajelor în sistem de aviz:

- Livrarea ambalajelor pe bază de aviz:

411 **"Clienţi "**	=	**419** **"Clienţi creditori "**

- Restituirea ambalajelor de către clienţi:

419 **"Clienţi creditori "**	=	**411** **"Clienţi "**

◆ Încasarea creanţelor în devize de la clienţii externi:

- Când există diferenţe favorabile între valoarea contabilă şi valoarea actuală (când cursul creşte):

5124 **"Conturi la bănci în devize"**	=	**%** **411** **"Clienţi "** **765** **"Venituri din diferenţe de curs valutar"**

◆ Când există diferenţe nefavorabile între valoarea contabilă şi valoarea actuală (cursul scade):

Scanned with OKEN Scanner

%	=	%
5124		411
"Conturi la bănci în devize"		"Clienţi "
665		
"Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"		

Notă: Conform PCG aprobat prin OMF 94/2001 în grupa 41 „Clienţi şi conturi asimilate" dispare contul 416 „Clienţi incerţi" care se regăseşte în contul sintetic de gradul II 4118 „Clienţi incerţi sau în litigiu".

5.3. Contabilitatea decontărilor cu personalul şi cu asigurările sociale

Structura salariului

Salariul reprezintă dreptul cuvenit personalului ca plată a muncii depuse. Salariul brut cuprinde[1]:

a) *Salariul de încadrare* – care se stabileşte prin negocieri colective sau individuale între patronat şi salariaţi sau reprezentanţii acestora.

b) *Sporurile* se acordă pentru:

- vechime în muncă;
- condiţii de muncă grele, periculoase, nocive, penibile, lucru în timpul nopţii;
- lucru pe şantier;

[1] I.P.Pântea, Gh. Bodea, *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 2001

Scanned with OKEN Scanner

- folosirea limbilor străine în timpul serviciului, exercitare de funcţii suplimentare.

c) *Adaosurile* – reprezintă:

- plata pentru munca suplimentară;
- cota-parte din profit care se repartizează salariaţilor;
- indemnizaţiile pentru conducere.

d) *Compensările* – reprezintă o sumă fixă care se acordă pentru creşterea preţurilor, indiferent de mărimea salariului;

e) *Indexările* – reprezintă suma rezultată din aplicarea unui procent la salariul de bază ca urmare a creşterii preţurilor;

f) *Avantajele în natură* – constituie o parte a remuneraţiei stabilită sub formă de bunuri sau servicii.

Achitarea drepturilor salariale se face, de regulă, astfel:

- avansul (chenzina I), după data de 15 a lunii curente, în cotă de 40-45% din salariul de încadrare;
- restul de plată (chenzina a II-a),după data de 1 a lunii următoare.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Plata avansurilor (chenzinei I) conform listei de avans chenzinal:

425 "Avansuri acordate personalului "	=	**531 "Casa"**

- Înregistrarea fondului brut de salarii pe baza statului de salarii:

641 "Cheltuieli cu renumeraţiile personalului"	=	**421 "Personal-remuneraţii datorate "**

Scanned with OKEN Scanner

- Reţineri din salarii pe statul de salarii:

421 **"Personal-remuneraţii datorate "**	=	**%** **4311** **"Contribuţia societatii la asigurările sociale"** **4372** **"Contribuţia personalului la fondul de şomaj"** **4313** **"Contribuţia unităţii la asigurările de sănătate"** **444** **"Impozitul pe salarii"** **427** **"Reţineri din remuneraţii datorate terţilor"**

- Reţineri din indemnizaţii pe statul de salarii:

423 **"Personal- ajutoare materiale datorate"**	=	**%** **4311** **"Contribuţia personalului la asigurările sociale"** **4372** **"Contribuţia personalului la fondul de şomaj"** **444** **"Impozitul pe salarii"**

Scanned with OKEN Scanner

423 **"Personal- ajutoare materiale datorate"**	=	**425** **"Avansuri acordate personalului "** **427** **"Reţineri din remuneraţii datorate terţilor"**

- Reţineri din indemnizaţii pe statul de salarii:

423 **"Personal- ajutoare materiale datorate"**	=	**%** **4311** **"Contribuţia personalului la asigurările sociale"** **4372** **"Contribuţia personalului la fondul de şomaj"** **444** **"Impozitul pe salarii"** **425** **"Avansuri acordate personalului"** **427** **"Reţineri din remuneraţii datorate terţilor"**

- Sume datorate personalului suportate din fondul de participare la profit:

112 **"Fondul de participare la profit "**	=	**424** **"Participarea personalului la profit "**

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea salariilor şi altor drepturi nete conform registrului de casă:

% **421** **"Personal-remunerații datorate"** **423** **"Personal-ajutoare materiale datorate"** **424** **"Participarea personalului la profit"** **426** **"Drepturi de personal neridicate"** **4281** **"Alte datorii în legătură cu personalul"**	=	**531** **"Casa"**

- Salarii şi alte drepturi neridicate în termen legal:

% **421** **"Personal-remunerații datorate"** **423** **"Personal-ajutoare materiale datorate"** **424** **"Participarea personalului la profit"**	=	**426** **"Drepturi de personal neridicate"**

Scanned with OKEN Scanner

- Contribuţia unităţii la asigurările sociale:

6451 "Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale "	=	**4311 "Contribuţia unităţii la asigurările sociale "**

- Contribuţia unităţii la fondul de şomaj:

6452 "Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj"	=	**4311 "Contribuţia unităţii la asigurările sociale "**

- Contribuţia angajaţilor la fondul de asigurări de sănătate care se reţine din salarii:

421 "Personal-remuneraţii datorate "	=	**4311 "Contribuţia unităţii la asigurările sociale "**

- Fondurile speciale (de solidaritate, pentru învăţământ):

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate "	=	**447 "Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate "**

- Încasarea creanţelor faţă de personal:

531 "Casa"	=	**4482 "Alte creanţe în legătură cu personalul"**

- Achitarea datoriilor şi reţinerilor:

% 4311 "Contribuţia unităţii la	=	**512 "Conturi curente la bănci "**

Scanned with OKEN Scanner

asigurările sociale" 4371 "Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" 4372 "Contribuţia personalului la fondul de şomaj" 444 "Impozitul pe salarii" 447 "Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate" 427 "Reţineri din remuneraţii datorate terţilor" 4281 "Alte datorii în legătură cu personalul" 4381 "Alte datorii sociale"	=	512 "Conturi curente la bănci "

Scanned with OKEN Scanner

5.4. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

5.4.1. Structura datoriilor şi creanţelor faţă de stat şi faţă de alte organisme publice

Desfăşurarea activităţii unităţilor economice generează în mod implicit datorii şi creanţe faţă de bugetul de stat şi faţă de alte organisme publice. Structura acestor datorii este următoarea:

- impozitul pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- impozitul pe venituri din salarii;
- impozitul pe dividende;
- impozite şi taxe locale: impozitul pe clădiri, pe terenuri, pe venitul agricol, taxa pentru mijloacele de transport, taxa pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă etc.:
- accizele şi taxele vamale;
- fondurile speciale: fondul special pentru sănătate, fondul de solidaritate, fondul pentru susţinerea învăţământului de stat etc.

Din relaţiile cu bugetul statului pot să apară şi unele creanţele privind subvenţiile de primit şi vărsămintele virate în plus.

5.4.2. Contabilitatea impozitului pe profit

Modul de calcul

Rezultatul contabil (profitul) reprezintă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile reflectate în contabilitate. Impozitul pe profit are ca bază de calcul rezultatul fiscal (impozabil), care se obţine prin corectarea rezultatului contabil cu cheltuielile

Scanned with OKEN Scanner

nedeductibile din punct de vedere fiscal şi cu deducerile fiscale, conform relaţiei următoare:

Rezultat fiscal = Rezultat contabil – Deduceri fiscale + Cheltuieli nedeductibile

Cheltuielile nedeductibile sunt acele cheltuieli care nu se iau în considerare atunci când se calculează impozitul pe profit. Principalele *cheltuieli nedeductibile* sunt:

- cheltuielile cu impozitul pe profit;
- amenzile, penalităţile, confiscările, majorările de întârziere;
- cheltuielile de protocol care depăşesc limitele legale (2% din profitul brut calculat prin excluderea din calcul a cheltuielilor de protocol);
- cheltuielile de sponsorizare care depăşesc limitele legale (5% din profitul brut calculat prin excluderea din calcul a cheltuielilor de sponsorizare);
- sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea provizioanelor şi rezervelor peste limitele legale;
- perisabilităţi care depăşesc limitele legale;
- valoarea stocurilor constatate lipsă la inventariere sau degradate, ne-imputabile;
- TVA colectată aferentă bunurilor cumpărate şi acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură;
- TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile;
- Cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor, altele decât cele acordate de către bănci, care depăşesc dobânzile medii ale băncilor;

Scanned with OKEN Scanner

• Diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în devize.

Deducerile fiscale reprezintă elemente neimpozabile care diminuează rezultatul fiscal. Principalele *deduceri fiscale* sunt:

- dividendele primite de la o altă persoană juridică;
- veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis deducerea;
- sumele folosite pentru constituirea şi majorarea rezervelor legale în limita a 5% din profitul brut anual, până când rezervele ating 20%din capitalul social;
- diferențele favorabile de valoare ale titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor, primelor de emisiune etc.;
- diferențele favorabile de curs valutar aferente disponibilităților în devize.

Impozitul pe profit datorat pentru luna în curs se calculează parcurgându-se următoarele etape:

(1) determinarea rezultatului contabil cumulat de la începutul anului (RCC):

RCC = Venituri cumulate – Cheltuieli cumulate

(2) determinarea rezultatului fiscal cumulat de la începutul anului (RFC):

RFC = RCC + Cheltuieli nedeductibile – Deduceri fiscale – Pierderea fiscală din anii precedenți

(3) calcularea impozitului pe profit datorat, cumulat de la începutul anului până la sfârşitul lunii pentru care se face calculul (IPC):

Scanned with OKEN Scanner

IPC = RFC x cota de impozit

(4) determinarea impozitului pe profit aferent lunii pentru care se face calculul (IPL):

IPL = IPC – Impozit pe profit datorat cumulat la sfârşitul lunii precedente

Impozitul pe profit aferent lunii pentru care se face calculul se înregistrează în nota de contabilitate astfel (cu semnul „+" sau „ – "):

691 "Cheltuieli privind impozitul pe profit "	=	**441 "Impozitul pe profit "**

• Dacă în luna pentru care se face calculul impozitului pe profit s-a realizat profit, suma din articolul contabil de mai sus are semnul plus, iar dacă s-a înregistrat pierdere, suma respectivă are semnul minus.

• Dacă din rezultatul contabil se scade impozitul pe profit se obţine rezultatul net contabil, care este, de fapt, soldul contului 121 „Profit şi pierdere".

Vărsarea la buget a impozitului pe profit se face până la data de 25 a lunii următoare încheierii trimestrului. Achitarea cu întârziere a impozitelor atrage plata unor penalităţi de întârziere calculate în procent de 0,15% din suma datorată pentru fiecare zi de întârziere.

Cotele de impozitare

Cota normală de impozit pe profit este de 25%, cu următoarele excepţii:

Scanned with OKEN Scanner

- contribuabilii care obţin venituri din activitatea cazinourilor, barurilor şi cluburilor de noapte plătesc o cotă adiţională de impozit de 25% asupra părţii din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor din aceste activităţi în totalul veniturilor;

- orice majorare a capitalului social efectuată prin încorporarea rezervelor şi a profitului, cu excepţia rezervelor legale şi a diferenţelor favorabile din reevaluarea patrimoniului, se impozitează cu 5%;

- în cazul Băncii Naţionale a României cota de impozit este de 80%.

Scutiri şi reduceri

- contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar venituri în valută din exportul de bunuri sau servicii plătesc o cotă de impozit de 5%; reducerea se calculează lunar, iar sumele aferente diferenţei de impozit se repartizează ca surse proprii de finanţare;

- profitul obţinut în zonele libere şi în cele defavorizate este scutit de la plata impozitului pe profit;

- impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiţii în active corporale şi necorporale destinate activităţilor pentru care contribuabilul este autorizat;

- întreprinderile mici şi mijlocii care au ca obiect de activitate producţia de bunuri şi prestările de servicii beneficiază, în plus, de următoarele scutiri:

Scanned with OKEN Scanner

- scutiri de impozit pe profitul reinvestit; suma maximă asupra căreia se calculează scutirea reprezintă soldul creditor al contului de profit şi pierderi;
- reducerea impozitului pe profit în proporţie de 20% dacă se asigură creşterea numărului scriptic de personal angajat cu cel puţin 10% faţă de anul financiar precedent.

Reducerile se calculează lunar, iar sumele aferente diferenţei de impozit se repartizează ca surse proprii de finanţare.

5.4.3. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

TVA este un impozit indirect care se stabileşte asupra operaţiilor privind transferul proprietăţii bunurilor şi asupra prestării serviciilor. Valoarea adăugată reprezintă diferenţa dintre vânzările şi cumpărările aferente aceluiaşi stadiu al circuitului economic.

Operaţiunile impozabile

- livrări de bunuri corporale şi necorporale: mijloace fixe, stocuri, brevete, licenţe, mărci de fabricaţie etc.;
- prestări de servicii: reparaţii, transport, lucrări de construcţii, închirieri, operaţiuni de intermediere, de publicitate, de consulting, de studii, cercetări şi expertize etc.;
- schimburi de bunuri şi servicii, care au efectul a două livrări separate, impozitându-se distinct;
- donaţii;
- importuri de bunuri şi servicii.

Operaţiuni scutite de TVA

- editarea, tipărirea şi vânzarea de cărţi, cu excepţia celor de reclamă şi publicitate;

Scanned with OKEN Scanner

- realizarea şi difuzarea programelor de radio şi televiziune, producţia de filme, cu excepţia celor cu caracter de reclamă şi publicitate;
- lucrările de construcţii şi întreţinere executate pentru monumente comemorative;
- taxele de intrare la muzee, biblioteci, grădini botanice, zoologice, târguri, expoziţii, spectacole;
- reducerile de preţ acordate de către furnizor direct clientului;
- penalizările pentru neîndeplinirea clauzelor contractuale;
- veniturile din activitatea de taximetrie;
- aportul de bunuri şi servicii la capitalul social;
- activităţile desfăşurate în zona liberă de agenţii economici autorizaţi în acest scop.

Cote de impozitare

a) Cota zero se aplică pentru:

- operaţiuni de export de bunuri şi servicii efectuate de agenţi economici cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de BN;

- bunurile şi serviciile finanţate direct din ajutoarele primite din străinătate;

- construcţia de locuinţe, inclusiv extinderea şi reabilitarea celor existente;

- construcţia de lăcaşuri de cult religios.

b) Cota de 19% - se aplică în cazul lucrărilor de bunuri şi servicii, cu excepţia celor prevăzute la pct. A.

Scanned with OKEN Scanner

Documente utilizate

- *Cerere de luare în evidenţă ca plătitor de TVA* – întocmită de către contribuabil în două exemplare;

- *Jurnal pentru cumpărări* – în care se înregistrează toate cumpărările pe baza facturilor primite în cursul lunii, cu scopul determinării TVA deductibile, care s-a achitat sau se va achita furnizorilor;

- *Jurnal pentru vânzări* – în care se înregistrează livrările pe baza facturilor şi chitanţelor emise în cursul lunii, cu scopul determinării TVA colectate, care s-a încasat sau se va încasa de la clienţi;

- *Decontul privind TVA* – se întocmeşte lunar pe baza totalurilor preluate din jurnalele pentru vânzări şi cumpărări; se depune la organele financiare până la data de 25 ale lunii următoare;

- *Cerere de rambursare TVA* – se întocmeşte în două exemplare în cazul în care contribuabilul are dreptul de a i se restitui de la buget TVA.

Calcularea şi decontarea TVA

La sfârşitul lunii se totalizează TVA deductibilă din Jurnalul pentru cumpărări şi TVA colectată din Jurnalul pentru vânzări. Din compararea celor două totaluri, pot rezulta două situaţii:

(1) dacă total TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă, înseamnă că agentul economic a încasat mai mult TVA de la clienţi decât a plătit furnizorilor, diferenţa respectivă urmând să fie virată bugetului:

TVA colectată – TVA deductibilă = TVA de plată

Scanned with OKEN Scanner

(2) dacă TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată, înseamnă că agentul economic a plătit furnizorilor mai mult TVA decât a încasat de la clienţi, diferenţa urmând să-i fie rambursată de la buget sau să o compenseze cu TVA de plată din perioada următoare:

TVA deductibilă – TVA colectată = TVA de recuperat

Nu poate fi dedusă TVA aferentă intrărilor pentru:

- bunuri şi servicii destinate realizării de operaţiuni scutite;
- servicii efectuate pentru agenţii economici care desfăşoară activităţi de intermediere în turism;
- cheltuieli care n-au legătură cu activitatea economică;
- bunuri şi servicii achiziţionate pe bază de documente care nu conţin toate elementele legale;
- băuturi alcoolice şi tutun destinate acţiunilor de protocol;
- bunuri lipsă la inventar, perisabilităţi peste limitele legale, neimputabile.

TVA se rambursează de către buget în următoarele condiţii:

- când din documente rezultă TVA de rambursat timp de trei luni consecutiv;
- pentru TVA deductibilă aferentă operaţiunilor de export;
- dacă s-au achitat integral facturile către furnizori.

Operaţii şi principalele înregistrări privind TVA

1. Întreaga activitate a agentului economic este supusă TVA

Scanned with OKEN Scanner

- TVA deductibilă din facturile primite de la furnizori:

%	=	401
212		"Furnizori"
"Mijloace fixe"		
300		
"Materii prime"		
301		
"Materiale consumabile"		
321		
"Obiecte de inventar"		
371		
"Mărfuri"		
381		
"Ambalaje"		
611		
"Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"		
624		
"Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"		
625		
"Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"		
4426		
"TVA deductibilă"		

- TVA colectată aferentă livrărilor de bunuri şi servicii:

Scanned with OKEN Scanner

411 **"Clienţi "**	=	**%** **701** **"Venituri din vânzarea produselor finite"** **702** **"Venituri din vânzarea semifabricatelor"** **703** **"Venituri din vânzarea produselor reziduale"** **704** **"Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"** **706** **"Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"** **4427** **"TVA colectată"**

- Închiderea conturilor de TVA (regularizarea TVA):

(1) când TVA colectată >TVA deductibilă:

4427 **"TVA colectată "**	=	**%** **4426** **"TVA deductibilă"** **4423** **"TVA de plată"**

(2) când TVA deductibilă > TVA colectată

Scanned with OKEN Scanner

% **4427** **"TVA colectată "** **4424** **"TVA de recuperat "**	=	**4426** **"TVA deductibilă"**

- Virarea la buget a TVA de plată:

4423 **"TVA de plată"**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**

- Restituirea TVA de recuperat de la buget:

512 **"Conturi curente la bănci"**	=	**4424** **"TVA de recuperat "**

- Compensarea TVA de recuperat cu TVA de plată:

4423 **"TVA de plată"**	=	**4424** **"TVA de recuperat "**

2. Agentul economic desfăşoară atât operaţiuni impozabile, cât şi operaţiuni scutite de TVA

În principiu, în acest caz, agentul economic are dreptul de a deduce numai TVA aferentă operaţiunilor impozabile, urmând ca TVA aferentă operaţiunilor neimpozabile să fie inclusă în cheltuieli.

TVA aferentă bunurilor şi serviciilor intrate se înregistrează la TVA deductibilă, deoarece în momentul recepţiei nu se cunoaşte cu precizie în ce măsură aceste bunuri şi servicii vor fi utilizate pentru realizarea de operaţii impozabile şi pentru operaţii scutite. La sfârşitul exerciţiului se determină ponderea

Scanned with OKEN Scanner

operațiilor impozabile în totalul operațiilor (pro-rata), conform relației:

$$\text{Pro-rata TVA} = \frac{\text{Valoarea operațiilor impozabile}}{\text{Valoarea operațiilor totale}}$$

Pro-rata stabilită la sfârşitul anului, rămâne neschimbată în cursul anului următor şi se utilizează pentru a calcula TVA de dedus la sfârşitul fiecărei luni.

- Diferența dintre TVA deductibilă şi TVA de dedus se include în cheltuieli, conform formulei:

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**4426 "TVA deductibil"**

3. Întreaga activitate a agentului economic este scutită de TVA

Dacă agentul economic produce sau comercializează numai bunuri şi servicii scutite de TVA sau dacă acesta realizează o cifră de afaceri de sub 50 milioane anual, atunci în contabilitatea acestuia nu se utilizează conturile de TVA. Ca urmare, TVA înscrisă în facturile primite se include în costul de achiziție al bunurilor şi serviciilor primite. De asemenea, în facturile mise, agentul economic nu va calcula şi înregistra TVA colectată.

4. Agentul economic realizează operațiuni supuse cotei zero de TVA

Pentru livrări de bunuri şi servicii la export nu se calculează TVA colectată, iar TVA deductibilă aferentă bunurilor

Scanned with OKEN Scanner

şi serviciilor achiziţionate, destinate operaţiilor de export, se recuperează de la buget.

Înregistrări contabile:

- Regularizarea TVA la sfârşitul lunii:

4424 "TVA de recuperat "	=	4426 "TVA deductibilă"

- Recuperarea TVA de la buget:

5121 "Conturi la bănci în lei "	=	4424 "TVA de recuperat "

5. TVA neexigibilă aferentă cumpărărilor şi vânzărilor pentru care nu s-au întocmit facturi

Livrare de bunuri pe bază de aviz:

FURNIZOR

418 "Clienţi-facturi de întocmit"	=	% 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" 4428 "TVA neexigibilă "

CLIENT

% 371 "Mărfuri" 4428 "TVA neexigibilă "	=	408 "Furnizori – facturi nesosite"

- Întocmirea facturii:

FURNIZOR

411 "Clienţi "	=	418 "Clienţi-facturi de întocmit"
4428 "TVA neexigibilă "		4427 "TVA colectată "

CLIENT

408 "Furnizori – facturi nesosite"	=	401 "Furnizori"
4426 "TVA deductibilă		4428 "TVA neexigibilă"

6. TVA neexigibilă aferentă cumpărărilor şi vânzărilor cu plata în rate

Scanned with OKEN Scanner

- Cumpărare de bunuri cu plata în rate:

%	=	401
300		"Furnizori"
"Materii prime"		
301		
"Materiale consumabile"		
321		
"Obiecte de inventar"		
371		
"Mărfuri"		
381		
"Ambalaje"		
....		
4428		
"TVA neexigibilă"		

- Achitarea ratei scadente:

401	=	%
"Furnizori"		512
		"Conturi curente la bănci"
		531
		"Casa"
		542
		"Avansuri de trezorerie "

4426	=	4428
"TVA deductibilă"		"TVA neexigibilă"

- Vânzare de bunuri cu plata în rate:

Scanned with OKEN Scanner

411 **"Clienţi "**	=	**%** **472** **"Venituri înregistrate în avans "** **4428** **"TVA neexigibilă"**

- Încasarea ratei scadente:

411 **"Clienţi "**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**
472 **"Venituri înregistrate în avans "**	=	**%** **701** **"Venituri din vânzarea produselor finite"** **708** **"Venituri din activităţi diverse"**
4428 **"TVA neexigibilă "**	=	**4427** **"TVA colectată "**

7. TVA neexigibilă aferentă mărfurilor aflate în stoc din cadrul unităţilor de vânzare a mărfurilor cu amănuntul

Unităţile de comercializare a mărfurilor cu amănuntul pot să-şi evalueze intrările de mărfuri la preţul de vânzare în care se include şi TVA:

Valoarea mărfurilor	=	**Preţul de cumpărare**	+	**Adaos comercial**	+ **TVA neexigibilă**

Scanned with OKEN Scanner

- Recepţia mărfurilor:

371 **"Mărfuri "**	**=**	**%** **401** **"Furnizori"** **378** **"Diferenţe de preţ la mărfuri"** **4428** **"TVA neexigibilă"**

- Scoaterea din evidenţă a mărfurilor vândute:

% **607** **"Cheltuieli privind mărfurile"** **378** **"Diferenţe de preţ la mărfuri"** **4428** **"TVA neexigibilă"**	**=**	**371** **"Mărfuri "**

5.4.4. Contabilitatea subvenţiilor

Statul sau alte organisme publice pot acorda subvenţii agenţilor economici. Subvenţiile sunt sume primite cu titlu gratuit (nerambursabile şi nepurtătoare de dobânzi) destinate să acopere anumite cheltuieli de investiţii sau de exploatare. Dacă subvenţiile nu se încasează la termenele prevăzute, se înregistrează în contabilitate creanţele privind sumele de primit, iar la încasare aceste creanţe se sting.

- Subvenţii de primit, neîncasate până la sfârşitul lunii:

Scanned with OKEN Scanner

445 **"Subvenţii "**	=	**%** **131** **"Subvenţii pentru investiţii"** **741** **"Venituri din subvenţii de exploatare "**

- Încasarea subvenţiilor:

% **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**	=	**445** **"Subvenţii "**

5.4.5. Contabilitatea datoriilor din alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Principalele impozite şi taxe care se includ în această categorie sunt:

1. Impozitul pe dividende

Dividendele reprezintă remuneraţia capitalurilor puse la dispoziţia societăţilor comerciale de către acţionari sau asociaţi. Impozitul pe dividende se calculează în cotă de 10% pentru dividendele cuvenite persoanelor juridice şi de 5% pentru dividendele cuvenite persoanelor fizice. Impozitul pe dividende se reţine şi se virează la data plăţii dividendelor, dar nu mai târziu de sfârşitul anului următor celui pentru care se datorează dividendele[1].

2. Accizele

[1] M. Ristea, *Contabilitatea întreprinderii,* Ed. Mărgăritar, Bucureşti, 1997

Scanned with OKEN Scanner

Accizele sunt taxe de consumaţie care se datorează bugetului de stat pentru anumite produse din ţară şi din import, cum ar fi: alcoolul, produsele din tutun, produsele petroliere, cafea, confecţii din blănuri naturale, articole de cristal, bijuterii, autoturisme, parfumuri, aparate video etc.

Accizele preced TVA şi se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra bazei de impozitare. Momentul datorării accizelor îl constituie, de regulă, data efectuării livrărilor pentru produsele interne sau data înregistrării declaraţiei vamale pentru produsele din import.

3. Impozitele şi taxele locale

Impozitele şi taxele locale reprezintă venituri ale bugetelor locale. Principalele impozite şi taxe locale sunt: impozitul pe clădiri, impozitul pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor, taxa pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă, taxa pentru şederea în staţiunile balneoclimaterice, impozitul pe spectacole etc.

4. Taxele vamale

Taxele vamale reprezintă sumele percepute de stat pentru exportul, importul sau tranzitul de bunuri şi valori. Taxa se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra valorii în vamă, exprimată în lei.

Principalele înregistrări contabile privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate:

- Impozitul pe dividende:

457 **"Dividende de plată "**	=	**446** **"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate "**

Scanned with OKEN Scanner

- Alte impozite şi taxe datorate:

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate "

- Virarea la buget a impozitelor şi taxelor:

446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate "	=	512 "Conturi curente la bănci "

5.4.6. Contabilitatea datoriilor faţă de diferite organisme publice

Principalele datorii ale unităţii faţă de diferite organisme publice sunt:

a) Fondul special pentru sănătatea publică;
b) Fondul special pentru solidaritatea socială
c) Fondul special pentru susţinerea învăţământului de stat;
d) Fondul special pentru promovarea şi modernizarea turismului
e) Fondul special al drumurilor publice;
f) Alte fonduri speciale.

Alte fonduri speciale care se constituie în prezent sunt:

- Fondul special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor de control şi a trecerii frontierei;
- Fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic;
- Fondul special pentru protejarea asiguraţilor;
- Fondul special al aviaţiei civile;
- Fondul naţional de solidaritate;
- Fondul cultural naţional;

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Înregistrarea fondurilor speciale:

Scanned with OKEN Scanner

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate "	=	**447 "Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate "**

- Virarea fondurilor speciale pe destinaţii:

447 "Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate "	=	**% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"**

5.4.7. Contabilitatea altor datorii şi creanţe faţă de buget

Pe lângă datoriile din impozitele şi taxele fiscale aferente activităţii curente, pot apărea datorii faţă de stat din operaţiuni excepţionale, cum sunt: amenzile, penalităţile, salariile neridicate în termenul de prescripţie.

Înregistrări contabile:

- Amenzi şi penalităţi datorate bugetului:

6711 "Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	=	**4481 "Alte datorii faţă de bugetul statului "**

- Salarii neridicate în termenul de prescripţie, în cazul unităţilor cu capital de stat:

426 "Drepturi de personal neridicate "	=	**4481 "Alte datorii faţă de bugetul statului "**

- Achitarea datoriilor:

Scanned with OKEN Scanner

4481 **"Alte datorii faţă de bugetul statului "**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**

- Încasarea creanţelor excepţionale:

% **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**	=	**4481** **"Alte datorii faţă de bugetul statului "**

5.5. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului

Agenţii economici se pot asocia, constituindu-se grupuri, care au ca scop: asigurarea unui plus de capital, autoprotecţie reciprocă, dezvoltarea activităţii, ameliorarea rezultatelor financiare etc. Grupul este un ansamblu de societăţi comerciale constituit, de regulă, dintr-o societate-mamă (dominantă), care exercită direct sau indirect controlul sau influenţa asupra celorlalte societăţi din grup numite filiale. Fiecare membru al grupului îşi păstrează autonomia şi personalitatea economică şi juridică. Unităţile din cadrul grupului îşi pot acorda reciproc ajutoare materiale şi financiare cu titlu rambursabil. Din aceste relaţii rezultă datorii şi creanţe[1].

- Sume virate unor unităţi din cadrul grupului:

[1] I.P.Pântea, *Managementul contabilităţii româneşti*, Ed. Intelcredo, Deva, 1998

Scanned with OKEN Scanner

4451 "Decontări în cadrul grupului"	=	**% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"**

- Vânzarea de active unor unităţi din cadrul grupului:

4451 "Decontări în cadrul grupului"	=	**% 7721 "Venituri din cedarea obiectivelor" 4427 "TVA colectată"**

- Pierderi din creanţe datorită insolvabilităţii unităţilor:

6718 "Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	=	**4451 "Decontări în cadrul grupului"**

- Diferenţe favorabile de curs valutar:

4511 "Decontări în cadrul grupului"	=	**765 "Venituri din diferenţe de curs valutar "**

- Diferenţe nefavorabile de curs valutar:

665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar "	=	**4511 "Decontări în cadrul grupului"**

5.6. Contabilitatea decontărilor cu asociaţii

Din relaţiile unităţilor cu asociaţii sau acţionarii rezultă creanţe şi datorii, cum ar fi:

Scanned with OKEN Scanner

- creanţe din aporturile subscrise în vederea constituirii şi creşterii capitalului social;
- datorii privind sumele lăsate de asociaţi la dispoziţia unităţii;
- dividende de plată.

Principalele înregistrări contabile aferente decontărilor cu asociaţii sunt:

a) Sume depuse de asociaţi

- Sume depuse de asociaţi şi lăsate temporar la dispoziţia unităţii:

% **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**	**=**	**4511** **"Decontări în cadrul grupului"**

- Dividende neridicate, lăsate în conturi curente:

457 **"Dividende de plată "**	**=**	**4551** **"Asociaţi – conturi curente"**

- Dobânzi aferente sumelor depuse de asociaţi:

666 **"Cheltuieli cu dobânzile "**	**=**	**4558** **"Dobânzi – conturi asociaţi"**

- Restituirea sumelor către asociaţi şi achitarea dobânzilor aferente:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	512
4551		"Conturi curente la bănci"
"Asociaţi – conturi curente"		
4558		
"Dobânzi – conturi asociaţi"		

b) Subscrieri şi restituiri de capital

- Subscrierea de capital:

456	=	1011
"Decontări cu asociaţii privind capitalul "		"Capital subscris nevărsat"

- Vărsarea capitalului subscris:

%	=	456
205		"Decontări cu asociaţii privind capitalul "
"Concesiuni, brevete şi alte valori similare"		
208		
"Alte imobilizări necorporale"		
212		
"Mijloace fixe"		
300		
"Materii prime"		
...		
512		
"Conturi curente la bănci"		
531		
"Casa"		
1011	=	1012
"Capital subscris nevărsat"		"Capital subscris vărsat"

Scanned with OKEN Scanner

- Sume sau bunuri achitate sau restituite asociaţilor care se retrag:

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul "	=	% 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa" 212 "Mijloace fixe " 321 "Obiecte de inventar "

- Capitalul retras de asociaţi:

1012 "Capital subscris vărsat"	=	456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul "

c) Dividende de plată

- Repartizarea profitului din anul încheiat pentru dividende:

129 "Repartizarea profitului "	=	457 "Dividende de plată "

- Repartizarea rezultatului reportat pentru dividende:

107 "Rezultatul reportat"	=	457 "Dividende de plată "

5.7. Contabilitatea decontărilor din operaţii în participaţie

În practica economică se pot ivi situaţii în care două sau mai multe unităţi se asociază pentru realizarea în comun a unor afaceri, cum ar fi: construirea unor obiective, desfacerea în comun a unor mărfuri etc. Fiecare dintre unităţi participă cu anumite

Scanned with OKEN Scanner

active sau activităţi la realizarea obiectivelor propuse, conform contractului încheiat între parteneri.

Una dintre unităţile asociate în participaţie conduce o evidenţă contabilă distinctă a operaţiilor în participaţie sau se poate organiza un birou de evidenţă a afacerii în comun. Unitatea care ţine evidenţa transmite lunar unităţilor asociate cote părţi din cheltuielile şi veniturile înregistrate, în raport cu cotele de participaţie.

Rezultatele se împart între participanţi, în funcţie de cota de participare a fiecăruia. Asociatul care conduce evidenţa contabilă a asociaţiei va întocmi o balanţă de verificare în care sunt prezentate conturile cu ajutorul cărora s-au înregistrat numai activităţile realizate de asociaţie: clienţi, furnizori, cheltuieli, venituri. Impozitul pe profitul obţinut în urma unei asocieri în participaţiune se plăteşte de către fiecare coparticipant.

Evidenţierea TVA-ului şi plata acestuia se face de către unitatea desemnată prin contractul de asociere să ţină contabilitatea acestor operaţiuni.

Principalele operaţii privind asocierea în participaţie se reflectă în contabilitate astfel:

- Sume virate către asociaţi, conform contractului:

458 **"Decontări din operaţii din participaţie"**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**

- Sume primite de către asociaţie:

Scanned with OKEN Scanner

% **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"**	=	**458** **"Decontări din operaţii din participaţie "**

- Transmiterea cheltuielilor către participanţi, proporţional cu cota de participare la asociere:

458 **"Decontări din operaţii din participaţie "**	=	**%** **600** **"Cheltuieli cu materiile prime"** **601** **"Cheltuieli cu materiale consumabile"** **...** **687** **"Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele"**

- Transmiterea veniturilor către participanţi, proporţional cu cota de participare a fiecăruia:

% **701** **"Venituri din vânzarea produselor finite"** **702** **"Venituri din vânzarea semifabricatelor ...."** **787** **"Venituri excepţionale din provizioane"**	=	**458** **"Decontări din operaţii din participaţie "**

Scanned with OKEN Scanner

- Primirea de către fiecare participant a unei cote părți din profitul brut:

% **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"**	=	**458** **"Decontări din operații din participație "**

Notă: În grupa 45 „Grup şi asociaţi" apare un cont nou şi anume:
- 451 „Decontări privind interesele de participare" dezvoltat pe următoarele conturi sintetice de grad II:

4521 „Decontări privind interesele de participare";

4528 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare".

5.8. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi

Debitorii şi creditorii diverşi determină, necesitatea separării creanţelor şi datoriilor de exploatare (comerciale, salariale, sociale, fiscale), de alte creanţe şi datorii ce intervin întâmplător în activitatea unei activităţi economice. Aceste creanţe şi datorii excepţionale nu au legătură cu obiectul de bază al activităţii agentului economic, fiind constituite din:

- vânzări de imobilizări şi titluri de plasament;
- emisiuni de obligaţiuni;
- dividende şi dobânzi de încasat pentru titluri imobilizate sau de plasament;
- reactivarea unor debite;
- imputaţii etc.

Scanned with OKEN Scanner

Principalele înregistrări contabile privind debitorii şi creditorii diverşi sunt:

a) Operaţii privind debitorii diverşi

- Vânzări de active imobilizate:

461 **"Debitori diverşi "**	**=**	**%** **7721** **"Venituri din cedarea activelor"** **4427** **"TVA colectată"**

- Vânzarea titlurilor de plasament cu câştig (preţul de vânzare >preţul de cumpărare):

461 **"Debitori diverşi "**	**=**	**502** **"Acţiuni proprii"** **503** **"Acţiuni"** **....** **508** **"Alte venituri de plasament şi creanţe similare"** **764** **"Venituri din titluri de plasament"**

- Vânzarea acţiunilor proprii în pierdere:

% **461** **"Debitori diverşi "** **664** **"Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate "**	**=**	**502** **"Acţiuni proprii"**

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea creanţelor:

%	=	461
512		"Debitori diverşi "
"Conturi curente la bănci "		
531		
"Casa"		

- Scoaterea din evidenţă a creanţelor ca urmare a insolvabilităţii debitorilor:

%	=	461
6714		"Debitori diverşi "
"Pierderi din debitori diverşi "		
4426		
"TVA deductibilă "		

- Reactivarea unor creanţe:

461	=	%
"Debitori diverşi "		754
		"Venituri din creanţe reactivate "
		4427
		"TVA colectată "

b) Operaţii privind creditorii diverşi:

- Cumpărarea unor titluri de plasament:

%	=	462
502-508		"Creditori diverşi "
"Acţiuni proprii, Acţiuni,... Alte titluri de plasament "		

- Diferenţe favorabile de curs valutar la lichidarea datoriilor în devize:

Scanned with OKEN Scanner

462 "Creditori diverşi "	=	% 512 "Conturi curente la bănci " 765 "Venituri din diferenţe de curs valutar "

- Diferenţe nefavorabile de curs valutar la lichidarea datoriilor în devize:

% 462 "Creditori diverşi " 665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar "	=	512 "Conturi curente la bănci "

- Achitarea datoriilor:

462 "Creditori diverşi "	=	% 512 "Conturi curente la bănci " 531 "Casa" 542 "Avansuri de trezorerie"

5.9. Contabilitatea operaţiunilor de regularizare

5.9.1. Structura datoriilor şi creanţelor din operaţii de regularizare

La finele exerciţiului, apar uncle operaţii economice care trebuie reflectate temporar în contabilitate şi care, ulterior, urmează a fi anulate sau repartizate la alte conturi. Asemenea operaţii se mai

Scanned with OKEN Scanner

numesc *regularizări*, deoarece acestea necesită a fi supuse unor norme, principii, reguli specifice.

Principalele operaţii de regularizare se referă la:

- delimitarea cheltuielilor şi veniturilor aferente perioadei viitoare de cele aferente perioadei curente;
- decontarea operaţiilor în curs de clarificare;
- actualizarea creanţelor şi datoriilor în devize la sfârşitul exerciţiului.

Activele de regularizare reflectate în conturile de mai sus pot fi considerate ca fiind creanţe ale exerciţiului curent faţă de exerciţiul următor, iar pasivele de regularizare sunt datorii ale exerciţiului curent faţă de exerciţiul viitor.

5.9.2. Cheltuielile înregistrate în avans

Cheltuielile înregistrate în avans, denumite şi cheltuieli anticipate, cuprind cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului curent, dar care se referă la exerciţiile următoare, cum sunt:

- chiriile, locaţiile de gestiune, concesiunile plătite anticipat;
- abonamente la publicaţii achitate anticipat;
- cheltuieli efectuate în avans privind reparaţiile capitale, curente, reviziile tehnice.

Contabilitatea cheltuielilor înregistrate în avans se realizează cu ajutorul contului de activ 471 „Cheltuieli înregistrate în avans", care se debitează cu cheltuielile achitate în avans şi se creditează în exerciţiul următor cu sumele devenite scadente, care se repartizează pe cheltuieli.

Principalele înregistrări contabile:

- Cheltuieli înregistrate în avans:

Scanned with OKEN Scanner

% **471** **"Cheltuieli înregistrate în avans"** **4426** **"TVA deductibilă "**	=	**401** **"Furnizori "**

- Separarea, la finele exercițiului, a unor cheltuieli constante a fi aferente exercițiului următor:

471 **"Cheltuieli înregistrate în avans "**	=	**%** **605** **"Cheltuieli privind energia şi apa"** **611** **" Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"** **....** **628** **"Alte cheltuieli cu serviciile execute de terţi"** **666** **"Cheltuieli privind dobânzile"** **668** **"Alte cheltuieli financiare"**

- Sume repartizate pe cheltuieli în exercițiile următoare, conform scadențarelor:

Scanned with OKEN Scanner

% **605** **"Cheltuieli privind energia şi apa"** **611** **"Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"** **....** **628** **"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"** **658** **"Alte cheltuieli de exploatare"** **665** **"Cheltuieli privind dobânzile"** **666** **"Alte cheltuieli financiare"**	**=**	**471** **"Cheltuieli înregistrate în avans "**

5.9.3. Veniturile înregistrate în avans

Veniturile înregistrate în avans sunt veniturile aferente perioadelor următoare, dar încasate anticipat în perioada curentă, cum ar fi: chirii, abonamente, asigurări şi alte venituri încasate anticipat. Toate aceste venituri se înregistrează la data încasării în contul de pasiv 472 „Venituri înregistrate în avans", urmând ca în exerciţiile următoare să se înregistreze în conturile de venituri.

Principalele înregistrări în contabilitate:

- Venituri înregistrate în avans:

Scanned with OKEN Scanner

512 "Conturi curente la bănci "	=	% 472 "Venituri înregistrate în avans " 4427 "TVA colectată " 4428 "TVA neexigibilă "

- Încorporarea în rezultatul exercițiului a veniturilor încasate cu anticipație:

472 "Venituri înregistrate în avans"	=	701 "Venituri din vânzări de produse "

- Vânzare de bunuri cu plata în rate:

411 "Clienți "	=	% 472 "Venituri înregistrate în avans " 4428 "TVA neexigibilă "

- Încasarea ratei scadente:

% 512 "Conturi curente la bănci " 531 "Casa"	=	411 " Clienți "
472 "Venituri înregistrate în avans"	=	701 "Venituri din vânzări de produse "

Scanned with OKEN Scanner

4428 "TVA neexigibilă "	=	4427 "TVA colectată "

5.9.4. Operațiile în curs de clarificare

Operațiile economice pentru care nu se poate stabili cu exactitate unul din conturile corespondente în momentul înregistrării lor, fie din lipsa documentelor, fie din cauza descrierii needificatoare a operațiilor în documente, fac să apară situații incerte. Până la lămurirea definitivă a acestora, operațiile se consideră în curs de clarificare. De regulă, aceste operații trebuie să se clarifice până la data întocmirii bilanțului.

Principalele operații în curs de clarificare se referă la:

- încasări și plăți pentru care nu există documente;
- documente din care nu rezultă clar natura operației;
- amenzi, penalități, cheltuieli de judecată în curs de lămurire.

Principalele înregistrări contabile:

- Sume apărute din eroare în extrasele de cont:

512 "Conturi curente la bănci "	=	473 "Decontări din operații în curs de clarificare "

- Plăți efectuate din eroare din contul bancar:

473 "Decontări din operații în curs de clarificare "	=	512 "Conturi curente la bănci "

Contul de pasiv 477 „Diferențe de conversie-pasiv" reflectă diferențele favorabile de curs valutar între valoarea de intrare a datoriilor și creanțelor în devize și valoarea acestora în ultima zi a exercițiului.

Scanned with OKEN Scanner

Notă: Conform PCG aprobat prin OMFP94/2001 conturile 476 „Diferenţe de conversie – activ" şi 477 „Diferenţe de conversie – pasiv" nu mai apar deoarece diferenţele de curs pentru creanţe şi datorii în valută la închiderea exerciţiului se contabilizează la cheltuieli şi venituri financiare.

5.10. Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţii

Volumul mare de activitate, precum şi particularităţile acesteia, pot determina, uneori, descentralizarea unităţilor economice pe subunităţi. Lucrările contabile ale subunităţilor fără personalitate juridică se realizează în cadrul acestora, de regulă, până la balanţa de verificare. În schimb, bilanţul şi alte lucrări de sinteză se întocmesc doar la nivelul unităţii. În acest scop, informaţiile din balanţele întocmite de către subunităţi se centralizează într-o balanţă la nivelul unităţii, care stă la baza întocmirii bilanţului contabil.

Între unităţi şi subunităţi pot avea loc transferuri de valori, în urma cărora apar datorii şi creanţe ale unităţii faţă de subunităţi şi invers. De asemenea, pot avea loc astfel de transferuri şi între subunităţile aceleiaşi unităţi.

a) Decontările dintre unitate şi subunităţi (înregistrări contabile):

- Valoarea stocurilor livrate:

481 "Decontări între unitate şi subunităţi "	=	**% 300-381 "Conturi de stocuri"**

- Sume virate:

Scanned with OKEN Scanner

481 **"Decontări între unitate şi subunităţi"**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"**

- Valoarea stocurilor primite:

% **300-381** **"Conturi de stocuri "**	=	**481** **"Decontări între unitate şi subunităţi "**

- Sume primite:

% **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"**	=	**481** **"Decontări între unitate şi subunităţi "**

b) Decontări dintre subunităţi (înregistrări contabile):

- Valoarea stocurilor transferate altor subunităţi:

482 **"Decontări între subunităţi"**	=	**%** **300-381** **"Conturi de stocuri "**

- Sume virate altor subunităţi:

481 **"Decontări între unitate şi subunităţi"**	=	**%** **512** **"Conturi curente la bănci "** **531** **"Casa"**

- Valoarea stocurilor primite de la alte subunităţi:

Scanned with OKEN Scanner

% 300-381 "Conturi de stocuri "	=	482 "Decontări între subunităţi"

- Sume primite de la alte subunităţi:

% 512 "Conturi curente la bănci " 531 "Casa"	=	482 "Decontări între subunităţi"

5.11. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor

Poate să apară uneori riscul de a nu se putea încasa total sau parţial creanţele, ca urmare a insolvabilităţii, falimentului, dispariţiei clienţilor sau debitorilor diverşi. La fel ca şi alte deprecieri ale activelor, acestea pot fi reversibile sau ireversibile. Deprecierile ireversibile necesită scoaterea din evidenţă a creanţelor şi înregistrarea lor la pierderi. Pentru situaţia în care au apărut deprecieri reversibile, se compară valoarea de intrare (valoarea contabilă) a creanţelor cu valoarea actuală sau reală a acestora, iar pentru diferenţele stabilite se constituie provizioane pentru deprecierea sau se actualizează provizioanele existente.

Provizioanele pentru clienţi neîncasaţi sunt deductibile fiscal. Acestea se pot constitui în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărârii judecătoreşti, prin care se atestă această situaţie, în limita creanţei neacoperite din avansurile încasate sau din garanţiile deţinute asupra clienţilor respectivi. Aceste provizioane se diminuează sau se anulează prin contabilizarea acestora la venituri în cazul încasării ulterioare a creanţei sau când

Scanned with OKEN Scanner

hotărârea judecătorească definitivă atestă imposibilitatea încasării creanţei[1].

Principalele înregistrări contabile sunt:

- ♦ Constituirea sau majorarea provizioanelor pentru:

- deprecierea creanţelor-clienţi:

6814 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea creanţelor - clienţi "	=	**491 "Provizioane pentru deprecierea activelor circulante "**

- deprecierea creanţelor din ajutoare acordate în cadrul grupului, unităţii şi asociaţilor:

6853 "Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri "	=	**495 "Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii "**

- deprecierea creanţelor excepţionale faţă de debitori diverşi:

6853 "Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri "	=	**496 "Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi "**

- ♦ Anularea sau diminuarea provizioanelor pentru:

- deprecierea creanţelor-clienţi:

[1] M. Ristea, *Contabilitatea întreprinderii,* Ed. Mărgăritar, Bucureşti, 1997

Scanned with OKEN Scanner

491 "Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi"	=	**7814 "Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante "**

- deprecierea creanţelor din decontări în cadrul grupului, unităţii, cu asociaţii:

495 "Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii "	=	**7863 "Venituri din provizioane pentru deprecieri "**

- deprecicrca creanţelor excepţionale faţă de debitori diverşi:

496 "Provizioane pentru deprecierea creanţelor- debitori diverşi "	=	**7863 "Venituri din provizioane pentru deprecieri "**

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA TREZORERIEI

Termenul "trezorerie" provine din limba franceză "tresorérie" şi în sens larg, noţiunea de trezorerie cuprinde toate mijloacele de care dispune o unitate pentru a face faţă plăţilor scadente, cum sunt: numerarul de la casierie, disponibilităţile bancare, titlurile deplasament, efectele comerciale scontate, creditele pe termen scurt, alte valori de trezorerie.

În sens restrâns, trezoreria cuprinde ansamblul disponibilităţilor băneşti ale unităţii aflate în casieria unităţii sau la bănci, fie în lei, fie în devize.

Structura trezoreriei este următoarea:

- numerarul şi alte valori asimilate aflate în casieria unităţii;
- disponibilităţile aflate în bănci;
- avansurile de trezorerie;
- valorile şi efectele comerciale de încasat;
- titlurile de plasament;
- creditele bancare pe termen scurt.

6.1. Contabilitatea titlurilor de plasament

Titlurile de plasament sau valorile mobiliare sunt hârtii de valoare achiziţionate în vederea realizării unui câştig pe termen scurt. În categoria titlurilor de plasament se cuprind: acţiunile, obligaţiunile, bonurile de subscriere autonomă, certificatele de investitor, drepturile de tragere, efectele comerciale etc. Dacă

Scanned with OKEN Scanner

titlurile de plasament sunt achiziționate cu scopul de a obține venituri, operația se numește *cumpărare.*

Dacă titlurile de plasament sunt redobândite de către emițătorii lor pentru a fi anulate sau revândute, operația se numește *răscumpărare.*

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Cumpărarea sau răscumpărarea titlurilor de plasament:

- când decontarea se face prin bancă:

% **502** **"Acțiuni proprii"** **503** **"Acțiuni"** **505** **"Obligațiuni emise și răscumpărate"** **506** **"Obligațiuni"** **508** **"Alte titluri deplasament și creanțe asimilate"**	=	**512** **"Conturi curente la bănci"**

Decontarea se mai poate face în numerar prin 531 "Casa", prin "Avansuri de trezorerie" (542) sau, ulterior, prin 509 "Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament".

- Vânzarea titlurilor de plasament la un preț mai mare decât prețul de cumpărare presupune obținerea unui venit:

-când decontarea se face prin bancă:

Scanned with OKEN Scanner

512 **"Conturi curente la bănci "**	=	**%** **50** **"Titluri de plasament "** **cu preţul de cumpărare** **764** **"Venituri din titluri de plasament cedate "** **cu diferenţa dintre preţul de vânzare (mai mare) şi preţul de cumpărare (mai mic).**

- Anularea acţiunilor proprii răscumpărate la un preţ mai mic decât valoarea nominală:

1012 **"Capital subscris vărsat "**	=	**%** **502** **"Acţiuni proprii "** **cu preţul de răscumpărare** **7728** **"Alte venituri excepţionale din operaţii de capital "** **cu diferenţa dintre preţul de răscumpărare (mai mic) şi valoarea nominală (mai mare)**

- Vânzarea titlurilor de plasament la un preţ mai mic decât cel de cumpărare:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	50
512		"Titluri de plasament "
"Conturi curente la bănci"		cu preţul de cumpărare
531		
"Casa"		
461		
"Debitori diverşi"		
664		
"Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"		

- Anularea acţiunilor proprii răscumpărate la un preţ mai mare decât valoarea nominală:

%	=	502
1012		"Acţiuni proprii "
"Capital subscris vărsat "		
728		
"Alte cheltuieli excepţionale din operaţii de capital"		

- Anularea obligaţiunilor emise şi răscumpărate:

505	=	161
"Obligaţiuni emise şi răscumpărate "		"Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni "

- Dobânzi de încasat pentru titluri de plasament deţinute de unitate:

5088	=	766
"Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament "		"Venituri din dobânzi "

Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea dobânzilor :

%	=	5088
512		"Dobânzi la obligaţiuni şi
"Conturi curente la		titluri de plasament "
bănci"		
531		
"Casa"		

Notă : În noul PCG aprobat prin OMFP 94/2001 grupa 50 este intitulată „Investiţii financiare pe termen scurt", iar contul 506 „Obligaţiuni" se dezvoltă pe două conturi sintetice de grad II:

5061 „Obligaţiuni cotate";

5062 „Obligaţiuni necontate".

Contul 508 este intitulat „Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate".

În această grupă apare contul 501 „Investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului".

6.2. Contabilitatea valorilor de încasat

Valorile de încasat sunt efectele de comerţ aflate în posesia beneficiarului pentru a fi încasate în termen scurt. În această categorie se includ: cec-ul, biletul la ordin, cambia, warant-ul, grupate în contabilitate astfel:

- Cec-uri de încasat – sunt cec-uri primite de la clienţi şi depuse la bancă pentru încasare;
- Efecte de încasat – sunt bilete la ordin sau cambii depuse la bancă pentru încasarea acestora la scadenţă;
- Efecte remise spre scontare – sunt efectele comerciale depuse la bănci în vederea încasării acestora înainte de scadenţă,

Scanned with OKEN Scanner

operaţie numită scontare; banca percepe o dobândă (taxă de scont) calculată în raport cu numărul de zile rămase până la scadenţă.

Înregistrări contabile:

- Cec-uri primite de la clienţi de către furnizori şi depuse la bancă pentru încasare:

5112 "Cecuri de încasat "	=	**411 "Clienţi "**

- Încasarea cecurilor:

512 "Conturi curente la bănci "	=	**5112 "Cecuri de încasat "**

- Primirea efectelor comerciale şi depunerea lor la bancă pentru a fi încasate la scadenţă:

5112 "Efecte de încasat "	=	**413 "Efecte de primit"**

- Încasarea efectelor la scadenţă:

512 "Conturi curente la bănci "	=	**5113 "Efecte de încasat "**

- Depunerea efectelor la bancă spre scontare, atunci când beneficiarul are nevoie de bani înainte de scadenţă:

5114 "Efecte remise spre scontare"	=	**5113 "Efecte de încasat "**

- Încasarea efectelor înainte de scadenţă şi reţinerea de către bancă a dobânzii (taxei de scont), calculată în raport cu numărul de zile până la scadenţă, cu suma scontată şi cu rata dobânzii:

Scanned with OKEN Scanner

% **512** **"Conturi curente la bănci "** **666** **"Cheltuieli privind dobânzile"**	**=**	**5114** **"Efecte remise spre scontare"**

6.3. Contabilitatea operaţiilor efectuate prin conturile bancare

Încasările şi plăţile efectuate prin conturile bancare se numesc decontări fără numerar şi se fac prin virarea unor sume din contul debitorului în contul creditorului.

Contul 5121 "Conturi la bănci în lei" este bifuncţional şi reflectă:

- existenţa şi mişcarea disponibilităţilor în lei păstrate de către unitate în conturi la bănci;
- creditele de trezorerie acordate de către bancă până la un anumit plafon (limită de creditare) pentru acoperirea plăţilor angajate.

Acesta poate îndeplini alternativ atât funcţia de activ, cât şi de pasiv, în raport cu următoarele situaţii:

- dacă disponibilităţile existente în cont nu acoperă nivelul plăţilor existente în cont nu acoperă nivelul plăţilor de efectuat, în baza contractelor de credit bancar, banca acordă un credit până la o anumită limită de creditare, în această situaţie, contul 5121 funcţionează ca un cont de pasiv, fiind un cont curent care prezintă sold creditor.

Înregistrări contabile:

- Încasarea unor sume în contul bancar:

Scanned with OKEN Scanner

5121 "Conturi la bănci în lei "	=	% 131 "Subvenţii pentru investiţii" 162 "Credite bancare" 166 "Datorii legate de participaţii" 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" 267 "Creanţe imobilizate" 411 "Clienţi" 413 "Efecte de primit" 419 "Clienţi-creditori" 4424 "TVA de recuperat" 445 "Subvenţii" 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" 448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului" 451 "Decontări în cadrul grupului"

Scanned with OKEN Scanner

5121 **"Conturi la bănci în lei "**	**=**	**455** **"Asociaţi-conturi curente"** **456** **"Decontări cu asociaţii privind capitalul"** **461** **"Debitori diverşi"** **%** **472** **"Venituri înregistrate în avans"** **473** **"Decontări din operaţiuni în curs de clarificare"** **5112** **"Cecuri de încasat"** **5113** **"Efecte de încasat"** **5114** **"Efecte remise spre scontare"** **5187** **"Dobânzi de încasat"** **519** **"Credite bancare pe termen scurt"** **581** **"Viramente interne"**

Scanned with OKEN Scanner

5121 **"Conturi la bănci în lei "**	**=**	**706** **"Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"** **741** **"Venituri din subvenţii de exploatare"** **758** **"Alte venituri din exploatare"** **761** **"Venituri din participaţii"** **762** **"Venituri din alte imobilizări financiare"** **763** **"Venituri din creanţe imobilizate"** **764** **"Venituri din titluri de plasament"** **766** **"Venituri din dobânzi"** **771** **"Venituri excepţionale din operaţii de gestiune"**

- Plăţi efectuate prin conturile bancare:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	5121
162		"Conturi la bănci în lei "
"Credite bancare pe termen lung şi mediu"		
166		
"Datorii legate de participaţii"		
167		
"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"		
168		
"Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate"		
201		
"Cheltuieli de constituire"		
267		
"Creanţe imobilizate"		
269		
"Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"		
401		
"Furnizori"		
403		
"Efecte de plătit"		
404		
"Furnizori de imobilizări"		
405		
"Efecte de plătit pentru imobilizări"		

Scanned with OKEN Scanner

409 "Furnizori-debitori" 427 "Reţineri din remuneraţii datorate terţilor" 4311 "Contribuţia unităţii la asigurările sociale" 4371 "Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" 4372 "Contribuţia personalului la fondul de şomaj" 4381 "Alte datorii sociale" 441 "Impozitul pe profit" 4423 "TVA de plată" 444 "Impozitul pe salarii" 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	5121 "Conturi la bănci în lei "

Scanned with OKEN Scanner

447 "Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate" 451 "Decontări în cadrul grupului" 455 "Asociaţi – conturi curente" 457 "Dividende de plată" 462 "Creditori diverşi" 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" 502 "Acţiuni proprii" 503 "Acţiuni" 505 "Obligaţiuni emise şi răscumpărate" 506 "Obligaţiuni" 509 "Vărsăminte de efectuat pentru titluri de	=	5121 "Conturi la bănci în lei "

Scanned with OKEN Scanner

plasament"
518
"Dobânzi"
581
"Viramente interne"
612
"Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"
613
"Cheltuieli cu primele de asigurare"
621
"Cheltuieli cu colaboratorii"
....
628
"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"
666
"Cheltuieli privind dobânzile"
671
"Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"

Conturi la bănci în devize se folosesc aatunci când agenţii economici îşi pot păstra la bănci disponibilităţile în devize, în conturi deschise pe fiecare tip de valută. Băncile înregistrează existenţele şi mişcările de devize atât în lei, cât şi în moneda

Scanned with OKEN Scanner

străină. Astfel, încasările şi plăţile se echivalează în lei la cursul zilei, iar la sfârşitul lunii disponibilităţile în devize se evaluează în lei la cursul din ultima zi a lunii. Datorită fluctuaţiei cursurilor valutare, pot apărea fie diferenţe favorabile, fie diferenţe nefavorabile de curs valutar.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Încasarea unor creanţe în devize, cu diferenţe favorabile de curs valutar:

5124 "Conturi la bănci în devize"	=	**% 411 "Clienţi " 765 "Venituri din diferenţe de curs valutar "**

- Încasarea creanţei în devize, cu diferenţe nefavorabile de curs valutar:

% 5124 "Conturi la bănci în devize" 665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar "	=	**411 "Clienţi "**

- Plata unor datorii în devize, cu diferenţe favorabile de curs valutar:

Scanned with OKEN Scanner

401 **"Furnizori"**	=	**%** **5124** **"Conturi la bănci în devize"** **765** **"Venituri din diferenţe de curs valutar "**

- Plata unor datorii în devize, cu diferenţe nefavorabile de curs valutar:

% **401** **"Furnizori"** **665** **"Cheltuieli din diferenţe de curs valutar "**	=	**5124** **"Conturi la bănci în devize"**

Sumele în curs de decontare sunt considerate:

- sumele depuse la bancă, dar neînregistrate în extrasul de cont;
- sume virate de către terţi, dar neapărute în extrasul de cont;
- sume achitate prin mandat poştal de către terţi, dar neajunse la bancă;
- sume consemnate în conturi separate la bănci pentru procurări de valută.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Sume virate de către terţi, dar neînregistrate în extrasele decont:

5124 **"Conturi la bănci în devize"**	=	**411** **"Clienţi "**

Scanned with OKEN Scanner

- Sumele apărute în extrasele de cont ale băncii destinatare:

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	**5125 "Sume în curs de decontare"**

- Sume consemnate în conturi distincte la bănci pentru procurări de valută:

5125 "Sume în curs de decontare"	=	**5121 "Conturi la bănci în lei"**

- Contravaloarea în lei a valutei procurate şi a comisionului reţinut de către bancă:

% 5124 "Conturi la bănci în devize" 627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate "	=	**5125 "Sume în curs de decontare"**

6.4. Contabilitatea dobânzilor privind disponibilităţile băneşti şi creditele de trezorerie

În cazul păstrării disponibilităţilor băneşti în conturi, băncile acordă atenţilor economici dobânzi (bonificaţii), care reprezintă venituri financiare pentru agenţii economici, respectiv cheltuieli pentru bănci. Pe de altă parte, pentru creditele primite, agenţii economici trebuie să plătească băncilor dobânzi, care sunt considerate cheltuieli financiare la agenţii economici şi venituri la unitatea bancară. În cazul în care dobânzile nu au fost decontate la o scadenţă din exerciţiul curent, contabilitatea acestora se ţine cu ajutorul contului bifuncţional 518 „Dobânzi", care se detaliază pe

Scanned with OKEN Scanner

două conturi de gradul II: 5185 „Dobânzi de plătit" şi 5187 „Dobânzi de încasat".

Principalele Înregistrări contabile sunt:

- Dobânzi achitate, aferente exercițiului curent:

666 "Cheltuieli privind dobânzile "	=	**5121 "Conturi la bănci în lei "**

- Dobânzi neachitate până la finele exercițiului curent:

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	**5186 "Dobânzi de plătit "**

- Achitarea dobânzilor în perioada viitoare:

5186 "Dobânzi de plătit "	=	**5121 "Conturi la bănci în lei "**

- Dobânzi încasate, aferente exercițiului curent:

5121 "Conturi la bănci în lei "	=	**766 "Venituri din dobânzi "**

- Dobânzi neîncasate până la finele exercițiului curent:

5187 "Dobânzi de încasat "	=	**766 "Venituri din dobânzi "**

- Încasarea dobânzilor în perioada viitoare:

5121 "Conturi la bănci în lei "	=	**5187 "Dobânzi de încasat "**

6.5. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt

În cazul în care agenții economici nu au resurse financiare suficiente pot apela la credite bancare pe termen scurt. Atunci când

Scanned with OKEN Scanner

creditele sunt acordate în devize, pot apărea la rambursare diferențe favorabile sau nefavorabile de curs valutar, în funcție de evoluția cursului valutar.

Principalele înregistrări contabile sunt:

- Primirea unui credit pe termen scurt:

5121 "Conturi la bănci în lei "	=	**5191 "Credite bancare pe termen scurt "**

- Dobânzi de plătit:

666 "Cheltuieli privind dobânzile "	=	**5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt "**

- Achitarea dobânzilor în perioada următoare:

5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt "	=	**5121 "Conturi la bănci în lei "**

- Rambursarea creditelor bancare la scadență:

5191 "Credite bancare pe termen scurt "	=	**5121 "Conturi la bănci în lei "**

- Credite bancare nerambursate la scadență:

5191 "Credite bancare pe termen scurt "	=	**5192 "Credite bancare pe termen scurt nerambursabile la scadență "**

- Rambursarea creditelor restante:

Scanned with OKEN Scanner

5192 **"Credite bancare pe termen scurt nerambursabile la scadenţă "**	**=**	**5121** **"Conturi la bănci în lei "**

6.6. Contabilitatea decontărilor în numerar

Unităţile economice pot efectua o serie de decontări în numerar, fie în lei, fie în valută. În condiţii normale, aceste operaţii au o pondere redusă în totalul decontărilor. Încasările şi plăţile în numerar se fac prin casieria unităţii, cu respectarea reglementărilor privind decontările în numerar. Potrivit normelor, soldul de la casierie nu poate depăşi suma de 20 milioane lei, iar plafonul de plăţi este de 30 milioane lei.

Documentul de înregistrate zilnică a operaţiilor de casă este Registrul de casă, la care se anexează documentele justificate de încasări şi plăţi în numerar.

Înregistrări contabile:

- Încasări în numerar:

% **1068** **"Alte rezerve"** **411** **"Clienţi"** **416** **"Clienţi incerţi"** **419** **"Clienţi-creditori"** **4482** **"Alte creanţe privind bugetul statului"**	**=**	**5311** **"Casa în lei "** **sau** **5314** **"Casa în devize "**

Scanned with OKEN Scanner

455 **"Asociaţi-conturi curente"** **461** **"Debitori diverşi"** **472** **"Venituri înregistrate în avans"** **542** **"Avansuri de trezorerie"** **581** **"Viramente interne"** **706** **"Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"** **707** **"Venituri din vânzarea mărfurilor"** **758** **"Alte venituri din exploatare"** **764** **"Venituri din titluri de plasament"** **7718** **"Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"** **4427** **%TVA colectată"**	=	**5311** **"Casa în lei "** **sau** **5314** **"Casa în devize "**

- Plăţi în numerar:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	5311
1068		"Casa în lei "
"Alte rezerve"		sau
201		5314
"Cheltuieli de constituire"		"Casa în devize "
....		
208		
"Alte imobilizări necorporale"		
211		
"Terenuri"		
212		
"Mijloace fixe"		
261		
"Titluri de participare"		
....		
269		
"Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"		
401		
"Furnizori"		
404		
"Furnizori de imobilizări"		
409		
"Furnizori-debitori"		
421		
"Personal-remunerații datorate"		
...		

Scanned with OKEN Scanner

%	=	5311
428		"Casa în lei "
"Alte datorii şi		sau
creanţe în legătură cu		5314
personalul"		"Casa în devize "
455		
"Asociaţi-conturi		
curente"		
456		
"Decontări cu		
asociaţii privind		
capitalul"		
457		
"Dividende de plată"		
462		
"Creditori diverşi"		
471		
"Cheltuieli		
înregistrate în avans"		
542		
"Avansuri de		
trezorerie"		
581		
"Viramente interne"		
611		
"Cheltuieli de		
întreţinere şi		
reparaţii"		
...		
628		
"Alte cheltuieli cu		
serviciile executate de		
terţi"		

Scanned with OKEN Scanner

665 **"Cheltuieli din diferenţe decurs valutar"** **6711** **"Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"** **6712** **"Donaţii şi subvenţii acordate"** **4426** **"TVA deductibilă"**	=	**5311** **"Casa în lei "** **sau** **5314** **"Casa în devize "**

6.7. Contabilitatea altor valori păstrate la casieria unităţii

În casieriile unităţilor economice se mai pot păstra şi alte valori şi anume: timbre poştale şi fiscale, bilete de tratament şi odihnă, tichete de călătorie, bonuri de combustibil, tichete de masă etc.

Înregistrări contabile:

- Achiziţionarea valorilor:

% **532** **"Alte valori "** **4426** **"TVA deductibilă "**	=	**531** **"Casa"**

- Utilizarea timbrelor:

626 **"Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii "**	=	**5321** **"Timbre fiscale şi poştale "**

- Utilizarea bonurilor de combustibil:

Scanned with OKEN Scanner

% 3012 "Combustibili" 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal" 625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"	=	5328 "Alte valori "

- Utilizarea tichetelor de călătorie :

625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări "	=	5323 "Tichete şi bilete de călătorie "

- Utilizarea biletelor de tratament şi odihnă:

6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială "	=	5322 "Bilete de tratament şi odihnă "

- Includerea în cheltuieli a valorii nominale a tichetelor:

604 "Cheltuieli privind materialele nestocate "	=	5328 "Alte valori "

- Restituirea de către salariaţi a tichetelor neutilizate:

5328 "Alte valori " (valoarea nominală)	=	758 "Alte venituri din exploatare"

Scanned with OKEN Scanner

- Returnarea către unităţile emitente a tichetelor de masă nefolosite, pe baza facturii (cu valoare nominală a tichetelor de masă):

411 "Clienţi "	=	5328 "Alte valori "

6.8. Contabilitatea acreditivelor

Acreditivul reprezintă forma de decontare prin care plăţile se efectuează pe măsura livrării mărfurilor, executrării lucrărilor şi prestării serviciilor.[1] Ele reprezintă disponibilităţi băneşti ale unui agent economic, virate într-un cont distinct şi destinate achitării obligaţiilor faţă de furnizori, pe măsura livrării bunurilor, executării lucrărilor, prestării serviciilor. Acreditivul este o modalitate de decontare, de regulă, impusă de către furnizor, frecvent utilizată în decontările internaţionale, ca o măsură de siguranţă pentru încasarea livrărilor la export. Acreditivul poate fi alimentat şi din credite pe termen scurt, dacă cumpărătorul nu dispune de lichidităţi proprii. Acreditivele pot fi deschise în lei sau în valută.

- Deschiderea unui acreditiv:

541 "Acreditive "	=	512 "Conturi curente la bănci "

sau

581 "Viramente interne "	=	512 "Conturi curente la bănci "

[1] M. Epuran, V. Băbăiţă, C. Grosu, *Contabilitatea financiară în noul sistem* contabil, Editura de Vest, Timişoara, 1996

Scanned with OKEN Scanner

541 "Acreditive "	=	**581 "Viramente interne "**

- Plata datoriilor față de furnizori din acreditivul deschis:

401 "Furnizori "	=	**541 "Acreditive "**

- Retragerea acreditivului neutilizat:

512 "Conturi curente la bănci "	=	**541 "Acreditive "**

sau

581 "Viramente interne "	=	**541 "Acreditive "**
512 "Conturi curente la bănci "	=	**581 "Viramente interne "**

6.9. Contabilitatea avansurilor de trezorerie

Avansurile de trezorerie sunt sume puse la dispoziția administratorilor sau a altor salariați din unitate, în vederea efectuării unor plăți în numele unității.

- Acordarea avansului de trezorerie:

542 "Avansuri de trezorerie "	=	**% 5311 "Casa în lei" 5314 "Casa în devize"**

- Decontarea avansului de trezorerie:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	542
401		"Avansuri de
"Furnizori"		trezorerie "
404		
"Furnizori de		
imobilizări"		
451		
"Decontări în cadrul		
grupului"		
623		
"Cheltuieli de protocol,		
reclamă şi publicitate"		
624		
"Cheltuieli cu		
transportul de bunuri şi		
personal"		
625		
"Cheltuieli cu		
deplasări, detaşări şi		
transferări"		
626		
"Cheltuieli poştale şi		
taxe de		
telecomunicaţii"		
628		
"Alte cheltuieli cu		
serviciile executate de		
terţi"		
665		
"Cheltuieli din		
diferenţe de curs		
valutar"		

- Restituirea avansurilor nefolosite:

Scanned with OKEN Scanner

% **5311** **" Casa în lei"** **5314** **"Casa în devize"**	=	**542** **"Avansuri de trezorerie "**

- Diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în devize:

1068 **"Alte rezerve "**	=	**542** **"Avansuri de trezorerie "**

- Diferenţe favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în devize:

542 **"Avansuri de trezorerie"**	=	**1068** **"Alte rezerve "**

6.10. Contabilitatea viramentelor interne

Anumite operaţii reprezintă transferul de mijloace băneşti dintr-un cont în altul de trezorerie şi anume:

- între conturile bancare deschise la aceeaşi bancă sau la bănci diferite;
- între conturile bancare şi casieria unităţii.

Deoarece aceste operaţii se evidenţiază în mai multe registre (registru de casă, extrase decont), există riscul unor înregistrări duble sau omiterea înregistrării acestor operaţii. Pentru evitarea acestor riscuri, se poate utiliza contul de tranzit 581 „Viramente interne", care dă posibilitatea ca dintr-o formulă contabilă să se construiască două formule contabile prin intercalarea acestui cont ajutător. Contul 581 nu trebuie să prezinte sold la sfârşitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

- Disponibilităţi bancare virate în alte conturi bancare sau ridicate pentru a fi depuse la casierie (formula se înscrie în extrasul de cont):

581 "Viramente interne "	=	**512 "Conturi curente la bănci"**

- Sume de bani intrate în contul bancar dintr-un alt cont bancar sau de la casierie (formula se înscrie în extrasul de cont):

512 "Conturi curente la bănci"	=	**581 "Viramente interne "**

- Sume ridicate de la bancă şi intrate în casieria unităţii (formula se înscrie în registrul de casă:

531 "Casa "	=	**581 "Viramente interne "**

- Numerar ridicat de la casierie pentru a fi depus la bancă (formula se înscrie în registrul de casă):

581 "Viramente interne "	=	**531 "Casa "**

- Acreditive deschise:

541 "Acreditive "	=	**581 "Viramente interne "**

- Acreditive desfiinţate:

581 "Viramente interne "	=	**541 "Acreditive "**

6.11. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament

Provizioanele se constituie în cazul în care la inventarierea de la sfârşitul exerciţiului se constată că valoarea de piaţă a

Scanned with OKEN Scanner

titlurilor de plasament este inferioară valorii de cumpărare a acestora. Pentru această diferență nefavorabilă, considerată ca fiind o depreciere reversibilă, se constituie un provizion pe seama cheltuielilor financiare. În cazurile în care titlurile se vând sau când valoarea acestora crește până la nivelul valorii de cumpărare, provizioanele se anulează, prin majorarea corespunzătoare a veniturilor financiare.

- Constituirea sau majorarea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament:

6863 "Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"	=	**590 "Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament "**

- Anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament:

590 "Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	**7863 "Venituri din provizioane pentru deprecieri "**

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 7

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR

7.1. Structura cheltuielilor şi veniturilor în contabilitatea financiară

Un agent economic, în cadrul activităţii sale, realizează o multitudine de operaţii care angajează cheltuieli şi generează venituri.

Cheltuielile cuprind consumurile de bunuri şi de forţă de muncă, cât şi diferite pierderi care conduc la diminuarea activului şi a rezultatului.

Veniturile cuprind încasările din activitatea economică, precum şi diferite câştiguri care conduc la creşterea activului şi rezultatului.

Structurarea cheltuielilor şi a veniturilor în contabilitatea financiară se face după natura activităţilor care le-au generat şi anume:

- cheltuieli şi venituri de exploatare (reflectate deconturile din grupele 60-65, respectiv 70-75);
- cheltuieli şi venituri excepţionale (reflectate deconturile din grupele 67, respectiv 77);
- cheltuieli şi venituri privind amortizările şi provizioanele (grupele deconturi 68, respectiv 78);
- cheltuieli cu impozitul pe profit (contul 691).

Conturile de cheltuieli au funcţie contabilă de activ. Se debitează cu cheltuielile efectuate în cursul lunii. Se creditează la

Scanned with OKEN Scanner

sfârşitul lunii cu rulajul debitor, care se transferă în debitul contului de rezultate 121 „Profit şi pierdere".

Conturile de venituri sunt conturi de pasiv. Se creditează cu veniturile realizate în cursul lunii. Se debitează la sfârşitul lunii cu rulajul sau soldul creditor, care se transferă în creditul contului de rezultate.

Deoarece conturile de cheltuieli şi venituri se soldează la sfârşitul lunii, acestea nu apar în bilanţ, dar influenţează indirect structura acestuia prin intermediul soldului contului de rezultate. Astfel, soldul creditor al contului 121 „Profit şi pierdere" reprezintă profitul, iar soldul debitor, pierderea. În felul acesta, contul de rezultate 121 realizează legătura dintre conturile de venituri şi cheltuieli, pe de o parte şi conturile bilanţiere, pe de altă parte.

7.1.1. Cheltuielile de exploatare

Activitatea de exploatare cuprinde toate operaţiile privind aprovizionarea, producţia şi desfacerea bunurilor, lucrărilor şi serviciilor. În această categorie sunt incluse şi operaţiile privind investiţiile realizate în regie proprie.

Cheltuielile de exploatare reprezintă expresia bănească a consumurilor materiale şi de forţă de muncă necesare desfăşurării activităţii agenţilor economici. Principalele categorii de cheltuieli de exploatare sunt:

- cheltuieli privind consumurile de materii prime, materiale stocate şi nestocate, obiecte de inventar, animale;
- costul de achiziţie al mărfurilor vândute;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi: reparaţii, chirii, studii, colaborări etc.;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli cu impozitele şi taxele: impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport etc.;
- cheltuieli cu personalul: salarii, asigurări sociale, fond de şomaj, indemni-zaţii etc.;
- alte cheltuieli de exploatare: pierderi din creanţe, diferenţe din lichidarea creanţelor etc.

7.1.2. Cheltuielile financiare, sunt considerate următoarele:

- pierderi din creanţe imobilizate;
- diferenţe nefavorabile dintre preţul de cumpărare şi cel de vânzare a titlurilor deplasament;
- diferenţe nefavorabile de curs valutar;
- dobânzi plătite sau de plătit;
- sconturi acordate.

7.1.3. Cheltuielile excepţionale

Există activităţi care nu au caracter normal, care nu sunt generate de activitatea curentă şi dau naştere la venituri şi cheltuieli excepţionale. Cheltuielile excepţionale se referă la următoarele tipuri de operaţii:

- operaţii de gestiune, care se referă la activităţi precum: sponsorizări, donaţii, amenzi, penalităţi, despăgubiri, debite prescrise, pierderi din calamităţi etc.;
- operaţii de capital, care se referă la cedarea activelor, la pierderi datorate răscumpărării acţiunilor proprii etc.

7.1.4. Veniturile din exploatare

Veniturile din exploatare sunt sumele încasate sau de încasat care provin din următoarele activităţi:

- vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor şi serviciilor;

Scanned with OKEN Scanner

- variația (creștere sau scădere) soldului producției stocate la sfârșitul lunii față de soldul existent la începutul lunii;
- obținerea de imobilizări din producție proprie, evaluate la cost de producție;
- subvenții de exploatare etc.

Înregistrarea în contabilitate a acestor venituri se face în momentul livrării acestora pe bază de factură sau alte documente, indiferent de momentul încasării acestora.

7.1.5. Veniturile financiare

În această categorie se includ acele venituri care sunt strict legate de activitatea financiară a întreprinderii. Principalele venituri financiare sunt următoarele:

- dividendele încasate pentru titlurile imobilizate cumpărate de la alte societăți;
- venituri aferente imobilizărilor financiare cedate;
- venituri din titluri deplasament vândute la un preț mai mare decât cel de cumpărare;
- diferențe favorabile decurs valutar rezultate din lichidarea creanțelor și datoriilor în devize;
- dobânzi încasate sau de încasat;
- sconturi obținute de la furnizori;
- alte venituri financiare.

7.1.6. Veniturile excepționale

În activitatea agenților economici pot apare venituri care nu se leagă direct nici de activitatea de exploatare, nici de activitatea financiară care se numesc venituri excepționale. Aceste venituri se clasifică astfel:

a) venituri din operații de gestiune;

Scanned with OKEN Scanner

b) venituri din operaţii de capital.

a) *Veniturile din operaţii de gestiune* cuprind:

- despăgubiri şi penalităţi primite;
- active circulante primite cu titlu gratuit (materiale, mărfuri, ambalaje, mijloace băneşti etc.);
- active circulante rezultate din dezmembrarea unor imobilizări;
- drepturi de personal neridicate, care după un număr de ani se prescriu;
- sume cuvenite unităţii, datorate de bugetul statului, altele decât impozitele şi taxele.

b) Se consideră *venituri excepţionale din operaţii de capital*:

- subvenţii pentru investiţii virate în mod eşalonat la venituri;
- venituri provenite din cedarea imobilizărilor, la preţ de vânzare;
- alte venituri din operaţii de capital.

Notă: În noul PCG aprobat prin OMFP 94/2001 apare contul 602 în locul contului 601 cu acelaşi titlu „Cheltuieli cu materialele consumabile".

Contul 603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii" apare cu denumirea schimbată şi anume „Cheltuieli privind materiale, de natura obiectelor de inventar".

Contul 631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii" nu mai apare.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 658 „Alte cheltuieli de exploatare" se dezvoltă pe patru conturi sintetice de grad II: 6581, 6582, 6583, 6588 (vezi Planul de conturi din cadrul Anexei).

Contul 671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare" nu mai este dezvoltat pe conturile sintetice de grad II.

Contul 672 „Cheltuieli privind operaţiile de capital" nu mai apare.

Contul 687 „Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele" nu mai apare, însă este introdus contul 688 „Cheltuieli din ajustarea la inflaţie".

7.2. Înregistrări contabile privind cheltuielile

1) Înregistrări contabile privind *cheltuielile de exploatare*

- Cheltuieli cu materiile prime:

600 **"Cheltuieli cu materiile prime"**	=	**%** **300** **"Materii prime"** **308** **"Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**

- Cheltuieli cu materialele consumabile:

601 **"Cheltuieli cu materialele consumabile"**	=	**%** **301** **"Materiale consumabile"** **308** **"Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli privind obiectele de inventar:

602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	**322 "Uzura obiectelor de inventar"**

- Cheltuieli privind baracamentelor şi amenajările provizorii:

603 "Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"	=	**323 "Baracamente şi amenajări provizorii "**

- Cheltuieli cu materialele nestocate, cu energia şi apa, când decontarea se face ulterior:

% 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate " 605 "Cheltuieli privind energia şi apa " 4426 "TVA deductibilă"	=	**401 "Furnizori "**

- Cheltuieli cu materialele nestocate, cu energia şi apa când decontarea se face în numerar:

% 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate " 605 "Cheltuieli privind energia şi apa" 4426 "TVA deductibilă"	=	**531 "Casa"**

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli privind ambalajele:

608 "Cheltuieli privind ambalajele "	=	**% 381 "Ambalaje " 388 "Diferenţe de preţ la ambalaje "**

- Cheltuieli privind mărfurile:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371 "Mărfuri "**

- Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi:

% 611 "Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii" 612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile" 614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările" 4426 "TVA deductibilă"	=	**401 "Furnizori " când deconta rea se face ulterior**

- Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi:

% 621 "Cheltuieli cu colaboratorii"	=	**401 "Furnizori "**

Scanned with OKEN Scanner

622 **"Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"** **623** **"Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"** **624** **"Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"** **625** **"Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări"** **626** **"Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"** **627** **"Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"** **628** **"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"** **4426** **"TVA deductibilă"**	=	**401** **"Furnizori "**

- Cheltuieli cu remuneraţiile personalului:

641 **"Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"**	=	**%** **421** **"Personal – remuneraţii datorate"** **428** **"Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"**

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială:

645 **"Cheltuieli privind asigurările sociale "**	=	**%** **423** **"Personal – ajutoare materiale datorate"** **431** **"Asigurări sociale"** **437** **"Ajutor de şomaj"**

- Pierderi din creanţe:

% **654** **"Pierderi din creanţe"** **4426** **"TVA deductibilă "**	=	**416** **"Clienţi incerţi"**

- Închiderea conturilor de cheltuieli de exploatare:

121 **"Profit şi pierdere "**	=	**%** **60-65** **"Cheltuieli de exploatare "**

2) Înregistrări contabile privind *cheltuielile financiare:*

- Pierderi din creanţe legate de participaţii:

664 **"Pierderi din creanţe legate de participaţii"**	=	**267** **"Creanţe imobilizate "**

- Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate:

Scanned with OKEN Scanner

664 "Pierderi din creanțe legate de participații "	=	% 502 "Acțiuni proprii" 506 "Obligațiuni" 508 "Alte titluri de plasament și creanțe asimilate"

- Cheltuieli privind dobânzile:

666 "Cheltuieli privind dobânzile "	=	% 168 "obânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" 451 "Decontări în cadrul grupului" 455 "Asociați – conturi curente" 512 "Conturi curente la bănci" 518 "Dobânzi" 519 "Credite bancare pe termen scurt"

- Închiderea conturilor de cheltuieli financiare:

121 "Profit și pierdere "	=	66 "Cheltuieli financiare "

3) Înregistrări contabile privind *cheltuielile excepționale*

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune:

671 "Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"	**=**	**%** **300-381 " Conturi de stocuri" – valoarea stocurilor distruse sau donate** **448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului" – valoarea despăgubirilor, amenzilor, penalităţilor** **461 "Debitori diverşi" – valoarea debitelor prescrise** **512 "Conturi curente la bănci" – cheltuieli achitate prin bancă** **531 "Casa" – cheltuieli achitate în numerar**

- Cheltuieli privind operaţiile de capital:

672 "Cheltuieli privind operaţiile de capital"	**=**	**%** **20 " Imobilizări necorporale** **21 "Imobilizări corporale"** **26 "Imobilizări financiare"**

- Închiderea conturilor de cheltuieli excepţionale:

Scanned with OKEN Scanner

121 **"Profit şi pierdere "**	=	**67** **"Cheltuieli excepţionale "**

4) Înregistrări contabile privind *cheltuielile cu amortizările şi provizioanele*

- Cheltuieli cu amortizările:

% **6811** **"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"** **6871** **"Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"**	=	**28** **"Amortizări privind imobilizările "**

- Cheltuieli cu provizioanele:

68 **"Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele "**	=	**%** **141** **"Provizioane reglementate"** **151** **"Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"** **169** **"Prime privind rambursarea obligaţiunilor"** **29** **"Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"**

Scanned with OKEN Scanner

68 **"Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele "**	=	**39** **"Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie"** **49** **"Provizioane pentru deprecierea creanţelor"** **590** **"Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"**

- Închiderea conturilor de cheltuieli cu amortizările şi provizioanele:

121 **"Profit şi pierdere "**	=	**68** **"Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele "**

7.3. Înregistrări contabile privind veniturile

1)Înregistrări contabile privind *veniturile din exploatare*

- Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate:

411 **"Clienţi "**	=	**%** **701** **"Venituri din vânzarea produselor finite"** **702** **"Venituri din vânzarea semifabricatelor"** **703** **"Venituri din vânzarea produselor reziduale"**

Scanned with OKEN Scanner

411 **"Clienţi "**	=	**704** **"Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"** **705** **"Venituri din studii şi cercetări"** **706** **"Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"** **707** **"Venituri din vânzarea mărfurilor"** **4427** **"TVA colectată"**

- Venituri din producţia de imobilizări:

% **20** **"Imobilizări necorporale"** **21** **"Imobilizări corporale"** **23** **" Imobilizări în curs"**	=	**72** **"Venituri din producţia de imobilizări "**

- Venituri din subvenţii de exploatare:

% **445** **"Subvenţii"** **512** **"Conturi curente la bănci"**	=	**741** **"Venituri din subvenţii de exploatare "**

Scanned with OKEN Scanner

- Venituri din creanţe reactivate:

411 **"Clienţi "**	**=**	**%** **754** **"Venituri din creanţe reactivate"** **4427** **"TVA colectată"**

- Închiderea conturilor de venituri din exploatare

% **70-75** **"Venituri din exploatare"**	**=**	**121** **"Profit şi pierdere "**

2) Înregistrări contabile privind *veniturile financiare:*

- Venituri din participaţii şi din alte imobilizări financiare, când decontarea se face prin bancă:

512 **"Conturi curente la bănci"**	**=**	**%** **761** **"Venituri din participaţii"** **762** **"Venituri din alte imobilizări financiare"**

- Venituri din creanţe imobilizate:

% **267** **"Creanţe imobilizate"** **512** **"Conturi curente la bănci"** **531** **"Casa"**	**=**	**763** **"Venituri din creanţe imobilizate "**

Scanned with OKEN Scanner

- Venituri din titluri de plasament:

% **461** **"Debitori diverşi" când decontarea se face ulterior** **512** **"Conturi curente la bănci" – când decontarea se face prin bancă** **531** **"Casa" – când decontarea se face numerar**	=	**764** **"Venituri din titluri de plasament "**

- Venituri din dobânzi:

% **451** **"Decontări în cadrul grupului"** **461** **"Debitori diverşi"** **512** **"Conturi curente la bănci"** **518** **"Dobânzi"**	=	**766** **"Venituri din dobânzi "**

- Venituri din sconturi obținute:

Scanned with OKEN Scanner

% **401** **"Furnizori"** **404** **"Furnizori de imobilizări"** **462** **"Creditori diverşi"** **512** **"Conturi curente la bănci"**	=	**767** **"Venituri din sconturi obţinute "**

- Venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente:

472 **"Venituri înregistrate în avans "**	=	**%** **70** **"Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi"** **76** **"Venituri financiare"**

- Închiderea conturilor de venituri financiare:

76 **"Venituri financiare"**	=	**121** **"Profit şi pierdere "**

3) Înregistrări contabile privind *veniturile excepţionale*

- Venituri excepţionale din operaţii de gestiune:

% **300-381** **"Conturi de stocuri" – valoarea stocurilor primite gratuit**	=	**771** **"Venituri excepţionale din operaţii de gestiune"**

Scanned with OKEN Scanner

426 "Drepturi de personal neridicate" – salarii neridicate, prescrise 448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului – alte sume cuvenite de la buget 512 "Conturi curente la bănci" – sume primite gratuit 531 "Casa" – sume primite gratuit	=	771 "Venituri excepţionale din operaţii de gestiune"

- Închiderea conturilor de venituri excepţionale:

% 77 "Venituri excepţionale"	=	121 "Profit şi pierdere "

4) Înregistrări contabile privind *veniturile din provizioane*

- Venituri din provizioane:

% 141 "Provizioane reglementate" 151 "Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	78 "Venituri din provizioane "

Scanned with OKEN Scanner

29 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor" 39 "Provizioane pentru deprecierea stocurilor" 49 "Provizioane pentru deprecierea creanţelor" 590 "Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	**78 "Venituri din provizioane "**

- Închiderea conturilor de venituri din provizioane:

78 "Venituri din provizioane "	=	**121 "Profit şi pierdere "**

Scanned with OKEN Scanner

REPERE LEGISLATIVE

privind:

- ***Capitalurile***

-Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată în M.O. nr. 33/1998, art. 8,10,21, 103,107, 162-171, 202-206.

Art.205 (2) „Mărimea capitalului social prin majorarea valorii nominale a acţiunilor poate fi hotărâtă numai cu votul tuturor acţionarilor în afară de cazul când este realizată prin încorporarea resurselor, beneficiului şi a primelor de emisiune".

Art.202 (2) „Capitalul social mai poate fi redus, atunci când reducerea nu este motivată de pierderi, prin:

a) scutirea totală sau parţială a asociaţilor de vărsămintele datorate;

b) restituirea către acţionari a unei cote-părţi din aporturi, proporţional cu reducerea capitalului social şi calculată egal pentru fiecare acţiune sau parte socială;

c) alte procedee prevăzute de lege".

Art.103 (3) „Valoarea acţiunilor proprii, dobândite de societate, inclusiv a celor aflate în portofoliul său, nu poate depăşi 10% din capitalul social subscris".

Art.162 (2) „Valoarea nominală a unei obligaţiuni nu poate fi mai mică de 25.000 lei".

(3) „Obligaţiunile din aceeaşi emisiune trebuie să fie de o valoare egală şi acordă posesorilor lor drepturi egale".

(4) „Obligaţiunile pot fi emise în formă materială, pe suport hârtie sau în formă dematerializată, prin înscriere în cont".

Scanned with OKEN Scanner

- ***Imobilizările:***

- Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, modificată şi completată prin O.G. nr.54/1997.

Extras din art.6 „Nu sunt considerate mijloace fixe:

a) motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale mijloacelor fixe, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparaţiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici iniţiali ai mijlocului fix;

b) sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea unor produse de serie, fie la executarea unei anumite comenzi...;

c) construcţiile şi instalaţiile provizorii;

d) animalele care nu au îndeplinit condiţiile pentru a fi trecute la la nimale adulte, animalele la îngrăşat, păsările şi coloniile de albine;

e) pădurile;

f) investiţiile pentru realizarea lucrărilor minere din afara perimetrelor de exploatare;

g) prototipurile...

h) echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială, precum şi accesoriile de pat, indiferent de valoarea şi de durata lor de utilizare".

Hotărârea Guvernului nr.403/2000 privind reevaluarea imobilizărilor corporale. Extras din art.1:

(2) „Reevaluarea se va efectua anual, în cazul în care rata inflaţiei cumulată pe ultimii 3 ani consecutivi depăşeşte 100%";

(6) „Nu sunt supuse reevaluării imobilizările corporale, care au ieşit din patrimoniul agenţilor economici după 31 decembrie a anului precedent, precum şi cele aflate în conservare";

Scanned with OKEN Scanner

Ordinul M.F.P. nr.94/2001

Extrase din Cap.V: „42. Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acţiuni şi alte titluri cu venit variabil deţinute în capitalul altor societăţi comerciale, a căror deţinere durabilă este considerată utilă acesteia.

43. Titlurile de participare strategice reprezintă titluri de participare care sunt deţinute într-un procent de până la 20% şi nu asigură posibilitatea exercitării unei influenţe semnificative. În situaţia în care titlurile de participare strategice sunt deţinute într-un procent mai mic de 10% sunt considerate interese minoritare.

44. Titlurile de participare deţinute în întreprinderi asociate reprezintă titluri de participare ale unei întreprinderi a căror deţinere într-o proporţie cuprinsă între 20-50 % asigură posibilitatea exercitării unei influenţe semnificative".

- ***Stocurile şi producţia în curs de execuţie:***

- Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 privind Normele de aplicare a Legii contabilităţii, alin.2, pct. 61-73;

- Ordinul nr. 94/29.01.2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IVa-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Cap. V, pct.1 „Activele circulante sunt elemente patrimoniale care se utilizează pe o perioadă scurtă în activitatea întreprinderii şi, în general, participă la un singur circuit economic, modificându-şi în permanenţă forma...".

Pct. 8: „Bunurile fungicibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele".

Scanned with OKEN Scanner

- ***Decontările cu terţii:***

- Ordinul nr. 94/29.01.2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, Cap. V, parag. 49, lit.b): „o datorie reprezintă o obligaţie actuală a întreprinderii ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice";

- Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr. 17/14.03.2000 privind taxa pe valoarea adăugată. Art.1 „Taxa pe valoarea adăugată reprezintă venit al bugetului de stat, din categoria impozitelor indirecte, care se aplică asupra operaţiunilor privind livrările de bunuri mobile, transferul proprietăţii bunurilor imobile, importul de bunuri, prestările de servicii, precum şi operaţiunile asimilate acestora".

- Ordonanţa Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, modificată de O.U.G. nr. 87/2000 la care se adaugă H.G. nr. 1066/1999 (Normele metodologice), Ordinul M.F. nr. 1193/1999 (fişele fiscale şi noile modele de state de salarii), Ordinul M.F. nr. 1423/1999 (alte formulare), Ordinul M.F. nr. 215/2000 (contabilitatea în partidă simplă), Ordinul M.F. nr. 629/2000 (aplicarea unitară a unor prevederi din ordonanţă), Ordinul M.F. nr. 187/2001 pentru modificarea instrucţiunilor de completare a unor formulare prevăzute de O.G. nr.73/1999, O.U.G. din 22.03.2001 pentru modificarea şi completarea O.G. nr. 73/1999; Art.4 (1) „Categoriile de venituri care se supun impozitului pe venit sunt: a) venituri din activităţi independente; b) venituri din salarii; c) venituri din cedare a folosinţei bunurilor; d) venituri din dividende şi dobânzi; e) alte venituri".

Scanned with OKEN Scanner

- Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii, modificată de O.U.G. nr.41/2000 Art.5 (1) - - Norme tehnice de aplicare a Legii 19/2000privind sistemul public de pensii.

- Ordonanţa Guvernului nr. 231/2001 privind modificarea H.G. nr. 1166/2000 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe ţară (1.400.000 lei).

- Ordonanţa Guvernului nr. 109/1999 privind fondul special pentru sănătate publică.

- Ordonanţele de Urgenţă ale Guvernului nr. 102/1999 şi nr. 40/2000 privind fondul special de solidaritate socială.

- Ordonanţa Guvernului nr. 75/1999 privind fondul special pentru susţinerea învăţământului de stat.

- ***Trezoreria:***

Hotărârea Guvernului nr. 479/1998 privind modificarea şi completarea O.G. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare. Extras din pct. IV: „Sumele acordate de persoanele juridice angajaţilor proprii cu titlu de avansuri pentru aprovizionări diverse vor avea regimul plăţilor către persoane juridice şi se vor încadra în limita aceluiaşi plafon de 30.000.000 lei prevăzut la art.5 alin.2 lit.c) din ordonanţă. În ziua în care se acordă avansuri spre decontare în sumă de30.000.000 lei nu se mai admit şi alte plăţi, iar în ziua în care se face decontul aceste sume nu se mai iau în calculul plafonului";

Legea nr. 189/17.04.2001 privind aprobarea O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea şi completarea OG nr. 70/1994.

Art.1 pct. 3 alin. 4, „Diferenţele de curs valutar rezultate din evaluarea, n conformitate cu actele normative în vigoare, a disponibilului în devize sunt venituri neimpozabile sau cheltuieli

Scanned with OKEN Scanner

nedeductibile la calculul profitului impozabil. Sumele respective se repartizează în contul «Alte rezerve» analitic distinct".

- ***Veniturile şi cheltuielile:***

Ordinul nr. 94/29.01.2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armo-nizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Inter-naţionale de Contabilitate.

Cap. V „54. Venituri/ cheltuieli angajate sunt veniturile/ cheltuielile care se înregistrează în exerciţiul financiar în care au apărut, fără a se ţine seama de momentul efectiv al încasării/ plăţii.

55.Venituri/ cheltuieli în avans sunt veniturile/ cheltuielile care se încasează/ plătesc în exerciţiul financiar curent, dar care se referă la un exerciţiu financiar ulterior.

56.Veniturile şi cheltuielile extraordinare sunt venituri şi cheltuieli care nu provin din activităţi curente ale întreprinderii şi ca urmare, nu apar frecvent sau cu regularitate...

92.Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când a avut loc o creştere a beneficiilor economice viitoare aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil...

94. Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil".

Scanned with OKEN Scanner

APLICAȚII PRACTICE

CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL

PROBLEMA NR.1

Să se înregistreze următoarele operațiuni:

Se constituie o societate pe acțiuni cu un capital subscris de 200.000.000 lei divizat în 20.000 acțiuni. La înființare s-a depus la bancă contravaloarea a 12.000 acțiuni și s-au adus aporturi în natură concretizate în utilaje evaluate la suma de 50.000.000 lei, pentru care s-au acordat 5.000 acțiuni, restul capitalului depunându-se la bancă în termen de un an.

Rezolvare:

456	=	1011	200.000.000	200.000.000

- Vărsarea capitalului în momentul înființării:

%	=	456		170.000.000
5121			120.000.000 (12.000x10.000)	
2122			50.000.000 (5.000x10.000)	

- Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat:

1011	=	1012	170.000.000	170.000.000

- Vărsarea ulterioară a capitalului :

5121	=	456	30.000.000 (3.000x10.000)	30.000.000

- Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat:

1011	=	1012	30.000.000	30.000.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR.2

Să se înregistreze următoarele operaţiuni privind creşterea capitalului social:

a) A.G.A. (Adunarea Generală a Acţionarilor) hotărăşte majorarea capitalului social prin emisiunea unui pachet de 10.000 acţiuni cu valoare nominală de 15.000 lei (acţiuni care se vor achita ulterior prin numerar).

b) A.G.A. hotărăşte majorarea capitalului social prin acceptarea unui nou aport în natură concretizat printr-un teren în valoare de 100.000.000 lei.

c) Societatea comercială „X" hotărăşte majorarea capitalului social prin încorporarea următoarelor elemente de capitaluri proprii:

105 „Diferenţe din reevaluare" :	10.000.000 lei
1063 „Rezerve statutare"	8.000.000 lei
1068 „Alte rezerve"	6.000.000 lei
107 „Rezultatul reportat"	7.000.000 lei

d) Societatea comercială „Y" hotărăşte majorarea capitalului social cu 15.000.000 lei prin compensarea unei datorii faţă de furnizor.

Rezolvare:

a) Subscrierea acţiunilor:

456	=	**1011**	**150.000.000**	**150.000.000** (10.000x15.000)

- Efectuarea vărsămintelor de către acţionari

5311	=	**456**	**150.000.000**	**150.000.000**

- Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat:

1011	=	**1012**	**150.000.000**	**150.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

b) Subscrierea aportului în natură:

456	=	1011	100.000.000	100.000.000

- Intrarea în patrimoniu a capitalului subscris:

2111	=	456	100.000.000	100.000.000

- Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat:

1011	=	1012	100.000.000	100.000.000

c)Majorarea capitalului social prin încorporarea următoarelor elemente de capitaluri proprii:

%	=	1012		31.000.000
105			10.000.000	
1063			8.000.000	
1068			6.000.000	
107			7.000.000	

d)Majorarea capitalului social prin conversia obligaţiunilor în actiuni cu acordul creditorului:

161	=	1012	150.000.000	150.000.000

PROBLEMA NR.3

Să se înregistreze în contabilitate următoarele operaţiuni:

a) Se hotărăşte diminuarea capitalului social cu 15.000.000 lei în vederea acoperirii unor pierderi reportate din exerciţiile precedente.

b) În vederea reducerii capitalului social, societatea „Y" răscumpără un număr de 2.000 acţiuni cu preţul de 10.000 lei/acţiune pe care, ulterior, le anulează. Valoarea nominală a acţiunilor este de 12.000 lei/acţiune.

c) Pentru reducerea capitalului social, societatea „Z" răscumpără cu numerar 1.000 acţiuni cu preţul de 12.500

Scanned with OKEN Scanner

lei/acţiune pe care ulterior le anulează. Valoarea nominală a acţiunilor este de 12.000 lei/acţiune.

d) Un asociat se retrage din afacere şi i se restituie în numerar contravaloarea aportului depus în valoare de 10.000.000 lei.

Rezolvare:

a) Diminuarea capitalului social cu 15.000.000 lei în vederea acoperirii pierderii reportate din exerciţiile precedente:

1012	=	107	15.000.000	15.000.000

b) Răscumpărarea acţiunilor proprii:

502	=	5311	20.000.000 (20.000x10.000)	20.000.000

Anularea acţiunilor răscumpărate:

24.000.000		20.000.000		
1012	=	% 502 7728	24.000.000	 20.000.000 4.000.000

c)Achiziţionarea acţiunilor proprii:

502	=	5311	12.500.000 (1.000x12.500)	12.500.000

- Anularea acţiunilor răscumpărate:

% 1012 6728	=	502	 12.000.000 (1.000x12.000) 500.000	12.500.000 (1.000x12.500)

- Capitalul social retras de asociat:

1012	=	456	10.000.000	10.000.000

d)Înregistrarea sumei asociatului care se retrage:

456	=	5311	10.000.000	10.000.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR.4

Se emit 2.000 acţiuni noi cu valoarea de emisiune de 9.000 lei şi valoarea nominală de 7.000 lei, care se încasează în numerar. Ulterior, primele de emisiune se încorporează la capitalul social.

Rezolvare:

- Emiterea a 2.000 acţiuni cu valoare de emisiune de 9.000 lei şi valoare nominală de 7.000 lei:

456	=	%	18.000.000	
		1011		14.000.000
		1041		4.000.000

- Se încasează în numerar valoarea acţiunilor:

5311	=	456	18.000.000	18.000.000

- Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris:

1011	=	1012	14.000.000	14.000.000

- Încorporarea primei în capitalul social:

1041	=	1012	4.000.000	4.000.000

PROBLEMA NR.4

O societate comercială cu răspundere limitată hotărăşte majorarea capitalului printr-un aport reprezentat de un mijloc fix (utilaj) evaluat la40.000.000 lei, care este remunerat cu 20 părţi sociale cu valoarea de 1.500.000 lei fiecare. Prima de aport se încorporează ulterior la rezerve.

a) Să se stabilească: valoarea contabilă a utilajului, suma cu care a crescut capitalul social şi determinarea primei de aport.

b) Să se înregistreze operaţiunile de mai sus.

Rezolvare:

a)Valoarea contabilă a mijlocului fix (utilaj) = 40.000.000 lei

Majorarea capitalului social = 20 părţi x 1.500.000 lei = 30.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Prima de aport = 40.000.000 lei – 30.000.000 lei = 10.000.000 lei

b)Să se înregistreze operaţiunile enunţate:

- Subscrierea capitalului:

456	=	%	40.000.000		
		1011		30.000.000	
		1041		10.000.000	

- Depunerea capitalul subscris:

2122	=	456	40.000.000	40.000.000

- Regularizarea capitalului:

1011	=	1012	30.000.000 (20x1.500.000)	30.000.000

- Încorporarea primelor la rezerve:

1041	=	1068	10.000.000	10.000.000

PROBLEMA NR.5

O societate comercială absorbantă „X", în urma fuziunii prin activul societăţii absorbite „Y" reprezentat de utilaje în valoare de 50.000.000 lei şi disponibilităţi bancare 40.000.000 lei. Se hotărăşte ca în schimbul activului preluat să se emită 75.000 de acţiuni cu valoare nominală de 10.000 lei. Prima de fuziune se integrează ulterior capitalului social.

a) Să se calculeze valoarea contabilă a activelor preluate, valoarea nominală a acţiunilor şi prima de fuziune.

b) Să se înregistreze operaţiunile enumerate.

Rezolvare:

a)Valoarea contabilă a acţiunilor preluate : 90.000.000 lei

valoarea nominală a acţiunilor (75.000 x 10.000): 75.000.000 lei

prima de fuziune : 15.000.000 lei

b)Să se înregistreze operaţiunile enunţate:

Scanned with OKEN Scanner

- Subscrierea capitalului :

456	=	%	90.000.000	
		1011		75.000.000
		1041		15.000.000

- Preluarea activelor aduse prin fuziune:

%	=	456		90.000.000
5121			40.000.000	
2122			50.000.000	

- Tranformarea capitalului subscris nevărsat în capital vărsat:

1011	=	1012	75.000.000	75.000.000

- Integrarea primelor de fuziune la capitalul social:

1042	=	1012	15.000.000	15.000.000

PROBLEMA NR. 6

Să se înregistreze în contabilitate următoarele operaţiuni:

a) Valoarea contabilă a titlurilor de participare este de 12.000.000 lei, iar valoarea actuală este de 18.000.000 lei. Diferenţele din reevaluare se transferă ulterior la capitalul social.

b) Se reevaluează o clădire care are valoarea contabilă de 60.000.000 lei, iar valoarea actuală de 75.000.000 lei. Amortizarea cumulată a clădirii la data reevaluării este de 15.000.000 lei, iar amortizarea actualizată este de 20.000.000 lei. Ulterior, diferenţele de preţ se încorporează la rezerve.

Rezolvare:

a) Reevaluarea titlurilor:

261	=	105	6.000.000	6.000.000

- Încorporarea în capitalul social:

105	=	1012	6.000.000	6.000.000

b)Reevaluarea clădirii :

2121	=	105	15.000.000	15.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- Diferența dintre amortizarea actualizată și cea calculată până la data reevaluării:

105	=	281	5.000.000	5.000.000

- Încorporarea diferențelor din reevaluare la rezerve:

105	=	1068	45.000.000	45.000.000

PROBLEMA NR.7

La sfârșitul anului se extrag din evidența contabilă a unei societăți comerciale următoarele date:

-capital social: 100.000.000 lei

-venituri obținute: 220.000.000 lei

-cheltuieli efectuate: 160.000.000 lei

a) Să se calculeze:

- profitul brut;

- rezervele legale repartizate din profitul brut în limitele prevăzute de lege (5%).

b) Să se înregistreze repartizarea la rezerve legale.

Rezolvare:

a) Profitul brut = Venituri – Cheltuieli = 220.000.000 – 160.000.000 = 60.000.000 lei

Rezervele legale = 5% x 60.000.000 lei = 3.000.000 lei

b) Înregistrarea contabilă:

129	=	1061	3.000.000	3.000.000

PROBLEMA NR. 8

Să se înregistreze următoarele operațiuni:

a) Se constituie din profitul net rezerve statuare în valoare de10.000.000 lei și alte rezerve de 15.000.000 lei;

b) Se transferă la alte rezerve prime de emisiune în valoare de 30.000.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

c) Se încorporează în alte rezerve diferențe din reevaluare în valoare de 30.000.000 lei;

d) Se transferă la rezerve statutare profitul reportat ca valoare de 25.000.000 lei;

e) Pentru acoperirea unor pierderi reportate se utilizează rezervele legale în valoare de 30.000.000 lei;

f) Se utilizează rezerve statutare pentru acoperirea unei pierderi din anul precedent de 7.000.000 lei;

g) Se majorează capitalul social prin încorporarea altor rezerve în valoare de 9.000.000 lei.

Rezolvare:

Să se înregistreze în contabilitate următoarele operațiuni:

a) Se constituie din profitul net rezerve statuare în valoare de 10.000.000 lei și alte rezerve de 15.000.000 lei:

129	=	**%**	**25.000.000**	
		1063		**10.000.000**
		1068		**15.000.000**

b) Se transferă la alte rezerve primele de emisiune în valoare de 30.000.000 lei:

1041	=	**1068**	**30.000.000**	**30.000.000**

c) În alte rezerve se încorporează diferența din reevaluare în valoare de 80.000.000 lei:

105	=	**1068**	**80.000.000**	**80.000.000**

d) Se transferă la rezerve statutare profitul reportat în valoare de 25.000.000 lei:

107	=	**1063**	**25.000.000**	**25.000.000**

e) Acoperirea unor pierderi reportate în valoare de 30.000.000 lei:

1061	=	**107**	**30.000.000**	**30.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

f) Se utilizează rezerve statutare pentru acoperirea unor pierderi din anul precedent în valoare de 7.000.000 lei

1063	=	121	7.000.000	7.000.000

g)Se majorează capitalul social prin încorporarea altor rezerve în valoare de 9.000.000 lei:

1068	=	1012	9.000.000	9.000.000

PROBLEMA NR.9

Din evidenţa contabilă a S.C. „GAMA" S.A. se extrag următoarele date existente la sfârşitul anului:

- capital social: 80.000.000 lei;
- venituri obţinute: 50.000.000 lei;
- cheltuieli efectuate: 23.000.000 lei

a) Să se calculeze profitul brut, rezervele legale repartizate din profitul brut în limitele prevăzute de lege, impozitul pe profit şi profitul net.

b) Să se repartizeze profitul net rămas nerepartizat pe trei destinaţii şi să se redacteze formulele contabile aferente.

Rezolvare:

a) Profitul brut = Venituri – Cheltuieli = 50.000.000 – 23.000.000 = 27.000.000 lei.

Rezervele legale = 5% x Profit brut = 5% x 27.000.000 = 1.350.000 lei

Impozitul pe profit = (Profit brut – Rezerve legale) x 27.000.000 = (27.000.000 – 1.350.000) x 25% = 6.412.500 lei

Profit net = Profit brut – Impozitul pe profit = 27.000.000 – 6.412.500 = 20.587.500 lei

Profit net rămas de repartizat = Profitul net – Rezervele legale = 20.587.500 – 1.350.000 = 19.237.500 lei

b) Pentru rezerve legale:

Scanned with OKEN Scanner

129	=	1061	1.350.000	1.350.000

- Pentru dividende:

129	=	457	5.000.000	5.000.000

- Pentru creşterea capitalului social:

129	=	1012	3.000.000	3.000.000

PROBLEMA NR.10

S.C. „ALFA" S.A. primeşte în contul bancar o subvenţie de 70.000.000 lei pentru achiziţia unui autoturism. După achiziţionarea acestuia în valoare de 70.000.000 lei + TVA, se achită factura prin bancă. Durata de utilizare a autoturismului este de 5 ani.

Să se înregistreze aceste operaţiuni, inclusiv amortizarea anuală a autoturismului şi trecerea la venituri a unei părţi din subvenţie.

Rezolvare:

- Primirea subvenţiei:

5121	=	131	70.000.000	70.000.000

- Achiziţionarea utilajului:

%	=	404		83.300.000
2124			70.000.000	
4426			13.300.000	

- Achitarea furnizorului de imobilizări:

404	=	5121	83.300.000	83.300.000

- Amortizarea utilajului în primul an (70.000.000 : 5 ani):

6811	=	2814	14.000.000	14.000.000

- Trecerea la venituri a unei părţi din subvenţia pentru investiţii:

131	=	7727	14.000.000	14.000.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR. 11

Se constituie un provizion de 5.000.000lei pentru creşterea preţului la materii prime. În anul următor preţul revine la situaţia iniţială, iar provizionul se anulează.

Rezolvare:

- Constituirea provizionului :

6874	=	141	5.000.000	5.000.000

- Anularea provizionului :

141	=	7874	5.000.000	5.000.000

PROBLEMA NR. 12

S.C. „X" emite un pachet de 2.000 de obligaţiuni cu valoare nominală de 50.000 lei/acţiune. Dobânda anuală este de 40%. După 2 ani, obligaţiunile se răscumpără la valoarea nominal, apoi se anulează. Atât vânzarea, cât şi răscumpărarea obligaţiunilor se face în numerar.

Rezolvare :

- Emiterea obligaţiunilor conform prospectului :

461	=	161	100.000.000	100.000.000

- Încasarea în numerar a valorii obligaţiunilor emise:

5311 „Casa în lei"	=	461 „Debitori diverşi"	100.000.000	100.000.000

- Cheltuieli cu dobânda aferentă primului an :

666	=	1681	40.000.000	40.000.000

- Cheltuieli cu dobânda în al doilea an:

666	=	1681	40.000.000	40.000.000

- Achitarea dobânzii aferente dobânzii celor doi ani :

1681	=	5311	80.000.000	80.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- Răscumpărarea obligaţiunilor la scadenţă:

505	=	5311	100.000.000	100.000.000

- Anularea obligaţiunilor răscumpărate:

161	=	505	100.000.000	100.000.000

PROBLEMA NR. 13

S.C. „Y" S.A. primeşte în contul de disponibil un credit bancar pe 2 ani în valoare de 80.000.000 lei, care se rambursează în tranşe semestriale egale. Dobânda anuală este de 40% şi se achită trimestrial. În cel de-al doilea an din motive financiare, ultima tranşă a creditului, precum şi dobânda aferentă ultimului trimestru se achită în cel de-al treilea an. Să se calculeze şi să se înregistreze în contabilitate aceste operaţiuni.

Rezolvare:

- Încasarea creditului :

5121	=	1621	80.000.000	80.000.000

- Înregistrarea şi achitarea dobânzii din trimestrul I:

666	=	5121	8.000.000	8.000.000

- Rambursarea primei rate a creditului:

1621	=	5121	20.000.000	20.000.000

- Transferarea ultimei rate a creditului la credite restante:

1621	=	1622	20.000.000	20.000.000

- Calcularea şi înregistrarea dobânzii neachitate la scadenţă:

666	=	1682	3.200.000	3.200.000

- Rambursarea creditului restant :

1622	=	5121	20.000.000	20.000.000

- Achitarea dobânzii restante :

1682	=	5121	3.200.000	3.200.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR. 14

O filială primeşte de la societatea mamă un împrumut pe 2 ani de 100.000.000 lei care se restituie în 2 tranşe egale anuale. Dobânda anuală este de 20% şi se plăteşte la sfârşitul anului.

Să se înregistreze următoarele operaţiuni, atât în contabilitate a filialei, cât şi în cea a societăţii mamă.

a) Încasarea în contul de disponibil a împrumutului;

b) Restituirea primei tranşe a împrumutului;

c) Calcularea şi înregistrarea dobânzii din primul an;

d) Rambursarea tranşei a doua a împrumutului;

e)Achitarea dobânzii din primul an;

f) Înregistrarea şi achitarea dobânzii din anul al doilea;

g) Achitarea dobânzii din anul al doilea.

Rezolvare:

a) Încasarea împrumutului în contul de disponibil:

FILIALA				SOCIETATEA MAMĂ			
5121	=	166	100.000.000	267	=	5121	100.000.000

b) Restituirea primei tranşe a împrumutului :

FILIALA				SOCIETATEA MAMĂ			
166	=	5121	50.000.000	267	=	2671	50.000.000

c) Calcularea şi înregistrarea dobânzii din primul an:

FILIALA				SOCIETATEA MAMĂ			
666	=	1686	10.000.000	2678	=	763	10.000.000

d) Achitarea dobânzii din primul an:

FILIALA				SOCIETATEA MAMĂ			
1686	=	5121	10.000.000	5121	=	2678	10.000.000

e) Rambursarea tranşei a doua a împrumutului :

Scanned with OKEN Scanner

FILIALA **SOCIETATEA MAMĂ**

166	=	5121	50.000.000	5121	=	2671	50.000.000

f) Înregistrarea şi achitarea dobânzii din anul al doilea:

FILIALA **SOCIETATEA MAMĂ**

666	=	5121	10.000.000	5121	=	763	10.000.000

PROBLEMA NR. 15

S.C. „BETA" S.A. preia în locaţie de gestiune o clădire în valoare de 400.000.000 lei pe o perioadă de 4 ani. Dobânda anuală este de 20%, iar redevenţa anuală de 10.000.000. Pe baza acestor date să se înregistreze următoarele:

a) Preluarea în locaţie de gestiune a clădirii;

b) înregistrarea redevenţelor anuale datorate;

c) achitarea prin bancă a redevenţei anuale;

d) calcularea şi înregistrarea dobânzii din primul an;

e) achitarea cu ordin de plată a dobânzii;

f) restituirea clădirii la expirarea contractului.

Rezolvare:

a) Preluarea în locaţie de gestiune a clădirii:

205	=	167	400.000.000	400.000.000

b) Înregistrarea redevenţelor anuale datorate:

612	=	167	10.000.000	10.000.000

c) Achitarea prin bancă a redevenţei anuale:

167	=	5121	10.000.000	10.000.000

d) Calcularea şi înregistrarea dobânzii din primul an (400.000.000 x 20%):

666	=	1687	80.000.000	80.000.000

e) Achitarea cu ordin de plată a dobânzii:

1687	=	5121	80.000.000	80.000.000

Scanned with OKEN Scanner

f) Restituirea clădirii la expirarea contractului :

167	=	205	400.000.000	400.000.000

Scanned with OKEN Scanner

CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

PROBLEMA NR. 1

Se constituie o societate comercială al cărei asociat depune la casieria unității suma de 10.000.000 lei, din care achită la notar suma de 2.000.000 lei pentru redactarea actului de constituire şi la Registrul Comerţului suma de 3.000.000 + TVA pentru alte cheltuieli de constituire: taxe de înmatriculare, de consulting, de publicare în Monitorul Oficial. După începerea activității, cheltuielile de constituire se amortizează în 10 luni şi i se restituie asociatului suma depusă inițial. Unitatea doreşte să fie plătitoare de TVA de la începutul activității.

Să se înregistreze în contabilitate aceste operațiuni, inclusiv amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire şi scoaterea din evidență a cheltuielilor amortizate.

Rezolvare :

1. Depunerea de către asociat a sumei la casierie :

5311	=	455	10.000.000	10.000.000

2. Achitarea comisionului la notariat:

201	=	5311	2.000.000	2.000.000

3.Achitarea cheltuielilor de constituire la Registrul Comerţului

%	=	5311		3.570.000
201			3.000.000	
4426			570.000	

4. Restituirea către asociaţi a sumei depuse

Amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire:

6811	=	2801	500.000	500.000

Scanned with OKEN Scanner

5.Scoaterea din evidenţă a cheltuielilor complet amortizate:

2801	=	201	5.000.000	5.000.000

PROBLEMA NR. 2

O societate comercială hotărăşte să-şi modernizeze tehnologia de fabricaţie a unui produs. Unitatea achită în numerar un avans de 15.000.000 lei unui institut de proiectare care va realiza lucrările de cercetare. După finalizarea lucrărilor, institutul facturează documentaţia la valoarea de 40.000.000 + TVA. Decontarea facturii se face prin bancă, ţinându-se seama de avansul achitat. Cheltuielile de cercetare se amortizează în 20 de luni.

Să se înregistreze în contabilitate aceste operaţiuni, inclusiv amortizarea lunară a cheltuielilor de cercetare şi scoaterea din evidenţă a cheltuielilor amortizate.

Rezolvare:

- Acordarea avansului :

230	=	5311	15.000.000	15.000.000

- Primirea facturii:

%	=	404		47.600.000
230			40.000.000	
4426			7.600.000	

- Recepţia documentaţiei :

203	=	230	40.000.000	40.000.000

- Decontarea facturii:

404	=	%	47.600.000	
		5121		32.600.000
		230		15.000.000

- Amortizarea lunară:

6811	=	2803	4.000.000	4.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- Scoaterea din evidenţă a cheltuielilor complet amortizate:

2803	=	203	40.000.000	40.000.000

PROBLEMA NR. 3

Se achiziţionează un brevet de invenţie cu preţul de 50.000.000 lei + TVA, care se achită cu ordin de plată. Brevetul este protejat timp de 5 ani, după care se scoate din evidenţă.

Să se înregistreze în contabilitate aceste operaţiuni, inclusiv amortizarea lunară a brevetului.

Rezolvare :

- Achiziţionarea brevetului :

%	=	404		59.500.000
205			50.000.000	
4426			9.500.000	

- Achitarea facturii:

404	=	5121	59.500.000	59.500.000

- Amortizarea lunară (50.000.000 : 5 : 12):

6811	=	2805	833.333	833.333

- Scoaterea din evidenţă a brevetului amortizat:

2805	=	205	50.000.000	50.000.000

PROBLEMA NR. 4

Se achiziţionează un program informatic cu preţul de 8.400.000 + TVA, care se achită în numerar. Amortizarea programului se face în 3 ani. Ulterior este scos din evidenţă.

Să se înregistreze în contabilitate aceste operaţiuni, inclusiv amortizarea lunară a programului.

Rezolvare :

- Cumpărarea programului informatic:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	404		9.996.000
208			8.400.000	
4426			1.596.000	

- Achitarea facturii:

404	=	5311	9.996.000	9.996.000

- Amortizarea lunară a programului (8.400.000 : 36 luni)

6811	=	2808	233.333	233.333

- Scoaterea din evidenţă a programului complet amortizat :

2808	=	208	233.333	233.333

PROBLEMA NR. 5

Se achiziţionează o maşină de şlefuit cu preţul de cumpărare (de facturare) de 160.000.000 lei + TVA. Cheltuielile de transport efectuate de cărăuş sunt de 7.000.000 + TVA. Ambele facturi se achită ulterior cu ordin de plată. Durata de utilizare a maşinii este de 10 ani. Regimul de amortizare este liniar. După 8 ani de utilizare, maşina se vinde cu preţul de70.000.000 + TVA, factura încasându-se prin bancă.

Să se înregistreze în contabilitate aceste operaţiuni, inclusiv amortizarea lunară şi scoaterea din evidenţă a maşinii vândute.

Rezolvare :

- Înregistrarea facturii de cumpărare a maşinii de şlefuit:

%	=	404		190.400.000
2122			160.000.000	
4426			30.400.000	

- Înregistrarea facturii privind cheltuielile de transport :

%	=	404		8.330.000
2122			7.000.000	
4426			1.330.000	

Scanned with OKEN Scanner

- Achitarea datoriei către furnizorul de imobilizări:

404	=	5121	190.400.000	190.400.000

- Achitarea datoriei către cărăuş:

404	=	5121	8.330.000	8.330.000

- Amortizarea lunară a maşinii de şlefuit cu o valoare de intrare de 167.000.000 şi o durată normală de folosinţă de 10 ani (120 luni); $Al = \frac{Vi}{D} = 167.000.000 : 120 = 1.391.667$ lei

6811	=	2812	1.391.667	1.391.667

- Vânzarea maşinii de şlefuit:

461	=	%	83.300.000	
		7721		70.000.000
		4427		13.300.000

- Scoaterea din evidenţă a maşinii vândute amortizata in valoare de 133.600.032 (1.391.667x96 luni):

%	=	2122		167.000.000
2812			133.600.032	
6721			33.399.968	

- Încasarea creanţei :

5121	=	461	83.300.000	83.300.000

PROBLEMA NR. 6

Să se întocmească planul de amortizare liniară, degresivă (fără influenţa uzurii morale) şi accelerată pentru un autoturism achiziţionat cu preţul de 100.000.000 lei. Durata normală de utilizare este de 5 ani.

Rezolvare :

1.Amortizarea liniară :

$$\text{Amortizarea anuală} = \frac{100.000.000}{5ani} = 20.000.000 \text{ lei}$$

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Cota medie de amortizare} = \frac{20.000.000}{100.00000} x100 = 20\%$$

Planul de amortizare liniară:

Anii	Valoarea de intrare	Amortizarea anuală		Amortizarea cumulată	Valoarea rămasă (netă)
		Cota (%)	Suma		
1	100.000.000	20	20.000.000	20.000.000	80.000.000
2	100.000.000	20	20.000.000	40.000.000	60.000.000
3	100.000.000	20	20.000.000	60.000.000	40.000.000
4	100.000.000	20	20.000.000	80.000.000	20.000.000
5	100.000.000	20	20.000.000	100.000.000	-

2.Amortizarea degresivă :

Coeficientul de multiplicare este 1,5 deoarece durata normală de utilizare este cuprinsă între 2-5 ani.

Cota de amortizare degresivă = 20% x 1,5 = 30%

Planul de amortizare degresivă (fără influența uzurii morale):

Anii	MODUL DE CALCUL	Amortizarea anuală degresivă	Amortizarea cumulată	Valoarea rămasă
1	100.000.000 x 30%	30.000.000	30.000.00	70.000.000
2	70.000.000 x 30%	21.000.000	51.000.000	49.000.00
3	Trecem la	16.333.334	67.333.333	32.666.667
	amortizarea	16.333.334	83.666.666	16.333.333
	liniara	16.333.334	100.000.000	-

3.Amortizarea accelerată.

Scanned with OKEN Scanner

Plan de amortizare accelerată

Anii	MOD DE CALCUL	Cota (%)	Amortizarea anuală	Amortizarea cumulată	Valoarea rămasă
1	100.000.000 x 50%	50	50.000.000	50.000.000	50.000.000
2	50.000.000: 4	12,5	12.500.000	62.500.000	37.500.000
3		12,5	12.500.000	75.000.000	25.000.000
4		12,5	12.500.000	87.500.000	12.500.000
5		12,5	12.500.000	12.500.000	-

PROBLEMA NR. 7

Se închiriază o clădire cu valoarea eontabilă de 80.000.000 lei, cu o chirie lunară de 400.000 + TVA. Chiriaşul execută lucrări de modernizare, efectuându-se în acest scop următoarele cheltuieli care se amortizează pe o perioadă de 1 an, când expiră contractul de închiriere:

- cheltuieli cu materiale consumabile : 30.000.000 lei
- cheltuieli cu energia facturată de furnizori, care se achită ulterior în numerar: 10.000.000 lei + TVA.

Să se înregistreze aceste operaţii.

a) În contabilitatea chiriaşului:

-preluarea clădirii;
- primirea facturii privind chiria lunară;
- achitarea cu ordin de plată a chiriei lunare;
- consum de materiale;
- cheltuieli cu energia;
- achitarea facturii cu energia;
- decontarea cheltuielilor de investiţii;
- recepţia lucrărilor de modernizare;
- amortizarea lunară a cheltuielilor;

Scanned with OKEN Scanner

- scoaterea din evidenţă a investiţiei complet amortizate;
- predarea clădirii către proprietar la expirarea contractului;
- decontarea cheltuielilor privind investiţia la sfârşitul lunii.

b) În contabilitatea proprietarului:

- întocmirea facturii privind chiria lunară de încasat;
- încasarea cu ordin de plată a chiriei;
- preluarea investiţiei complet amortizate de către proprietar

Rezolvare:

a) În contabilitatea chiriaşului :

- Primirea facturii privind chiria lunară:

%	=	401		476.000
612			400.000	
4426			76.000	

- Achitarea cu ordin de plată a chiriei lunare:

401	=	5121	476.000	476.000

- Consum de materiale:

601	=	301	30.000.000	30.000.000

- Cheltuieli cu energia:

%	=	401		11.900.000
605			10.000.000	
4426			1.900.000	

- Achitarea facturii cu energia:

401	=	5311	11.900.000	11.900.000

- Decontarea cheltuielilor de investiţii :

231	=	722	40.000.000	40.000.000

- Recepţia lucrărilor de modernizare:

2121	=	231	40.000.000	40.000.000

- Amortizarea lunară a cheltuielilor de investiţii (40.000.000 : 12):

Scanned with OKEN Scanner

6811	=	2801	3.333.333	3.333.333

- Scoaterea din evidenţă a investiţiei complet amortizate:

2811	=	2121	40.000.000	40.000.000

PROBLEMA NR. 8

Se hotărăşte modernizarea unei maşini pentru fabricarea hârtiei care are valoarea contabilă de 100.000.000 lei. În acest scop, se cumpără componente de 20.000.000 + TVA, care se încorporează în echipamentul supus modernizării. Durata normală de utilizare a maşinii este de 110 ani, iar durata rămasă de 4 ani. Amortizarea investiţiei se face pe durata rămasă. Să se înregistreze următoarele operaţii:

- cumpărarea accesoriilor;
- achitarea facturii cu ordin de plată;
- încorporarea accesoriilor;
- amortizarea lunară a maşinii pe durata rămasă, după efectuarea modernizării.

Rezolvare:

- Cumpărarea accesoriilor :

%	=	401		23.800.000
3014			20.000.000	
4426			3.800.000	

- Achitarea facturii cu ordin de plată :

401	=	5121	23.800.000	23.800.000

- Încorporarea accesoriilor în valoarea mijloacului fix initial:

2122	=	3014	20.000.000	20.000.000

- Amortizarea lunară a maşinii pe durata rămasă, după efectuarea modernizării (833.333 + 416.667):

6811	=	2812	1.250.000	1.250.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR. 9

Se achiziţionează în numerar 5.000 acţiuni cu preţul de 10.000 lei/ acţiune în scopul obţinerii de dividende. În anul următor se încasează prin bancă dividende în sumă de 14.000.000 lei. Ulterior se vând 1.000 acţiuni cu preţul de 15.000 lei/ acţiune, încasarea făcându-se ulterior prin bancă.

Rezolvare :

- Achiziţionarea titlurilor imobilizate ale activităţii de portofoliu:

262	=	5311	50.000.000	50.000.000

- Încasarea prin bancă a dividendelor :

5121	=	762	14.000.000	14.000.000

- Vânzarea titlurilor (1.000 x 15.000):

461	=	7721	15.000.000	15.000.000

- Încasarea prin bancă a creanţei :

5121	=	461	15.000.000	15.000.000

- Scoaterea din evidenţă a titlurilor vândute (1.000 x 10.000):

6721	=	262	10.000.000	10.000.000

PROBLEMA NR. 10

O societate comercială acordă unei filiale din cadrul grupului un împrumut de 200.000.000 lei pe o durată de 2 ani cu dobânda preferenţială de 30% pe an. Împrumutul se restituie în două tranşe egale la sfârşitul fiecărui an, când se încasează şi dobânzile anuale. Ulterior, filiala a intrat în stare de faliment şi ca urmare nu s-au mai încasat rate din anul al doilea şi dobânda aferentă, care se trec la pierderi. Să se înregistreze în contabilitate:

- acordarea împrumutului prin bancă;
- încasarea dobânzii în primul an;
- rambursarea primei rate a împrumutului;

Scanned with OKEN Scanner

- dobânda cuvenită în anul al doilea;
- includerea la pierderi a dobânzii nerecuperate;
- includerea la pierderi a ratei nerecuperate.

Rezolvare :

- Acordarea împrumutului prin bancă de către S.C.:

2671	=	5121	200.000.000	200.000.000

- Încasarea dobânzii în primul an:

5121	=	763	60.000.000	60.000.000

- Rambursarea primei rate a împrumutului de către filială:

5121	=	2671	100.000.000	100.000.000

- Dobânda cuvenită în anul al doilea:

2678	=	763	30.000.000	30.000.000

- Includerea la pierderi a dobânzii nerecuperate :

663	=	2678	30.000.000	30.000.000

- Includerea la pierderi a ratei nerecuperate:

663	=	2671	100.000.000	100.000.000

PROBLEMA NR. 11

O societate comercială hotărăşte realizarea cu forţe proprii, a unui program informatic, efectuând în acest scop următoarele cheltuieli: salarii 5.000.000 lei; contribuţia de asigurări sociale 23,33%, fond de şomaj 5%, fondul de asigurări de sănătate 7%. În perioada următoare se întrerupe temporar lucrarea, când se reia munca la program, care după recepţie se amortizează în 3 ani, iar după 4 ani este scos din evidenţă.

Să se înregistreze:

- cheltuielile cu salariile;
- cheltuielile cu contribuţia de asigurările sociale;
- cheltuielile cu fondul de şomaj;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile cu fondul de asigurări de sănătate;
- decontarea cheltuielilor la sfârşitul lunii;
- constituirea unui provizion pentru depreciere;
- anularea provizionului la reluarea programului;
- recepţia programului;
- scoaterea din evidenţă a programului complet amortizat.

Rezolvare :

- Cheltuieli cu salariile:

641	=	421	5.000.000	5.000.000

- Cheltuieli cu contribuţia de asigurări sociale:

6451	=	4311.1	1.166.500	1.166.500

- Cheltuieli cu fondul de şomaj:

6452	=	4371	250.000	250.000

- Cheltuieli cu fondul de asigurări de sănătate:

6451	=	4311.2	350.000	350.000

- Decontarea cheltuielilor la sfârşitul lunii:

230	=	721	5.766.500	5.766.500

- Constituirea unui provizion pentru depreciere:

6813	=	293	5.766.500	5.766.500

- Anularea provizionului la reluarea programului :

293	=	7813	5.766.500	5.766.500

- Recepţia programului :

208	=	230	5.766.500	5.766.500

- Amortizarea lunară a programului (5.766.500 : 36):

6811	=	2808	160.181	160.181

- Scoaterea din evidenţă a programului complet amortizat :

2808	=	208	5.766.500	5.766.500

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CONTABILITATEA STOCURILOR

PROBLEMA NR.1

Din evidenţa operativă privind materiile prime în luna februarie rezultă urmă-toarele date:

-stoc la începutul lunii : 100 kg x 5.000 lei/ kg;

-cumpărări în 20.02.2002 : 200 kg x 6.000 lei/ kg, iar în 26.02.2002 : 200 kg x 6.500 lei/ kg.

Să se calculeze valoarea consumului a 300 kg din materia primă respectivă la 28.02.2002, dacă se utilizează următoarele metode de evaluare a ieşirilor: cost mediu ponderat, FIFO, LIFO.

Rezolvare :

CMP	FIFO	LIFO
Cost unitar mediu: 6.000	100 x 5.000 = 500.000	200 x 6.500 = 1.300.000
300 x 6.000 = 1.800.000	200 x 6.000 = 1.200.000	100 x 6.000 = 600.000

PROBLEMA NR. 2

Stocul de materii prime la începutul lunii era de 1.000 bucăţi evaluate la preţul standard de 8.000 lei/ buc., iar diferenţele de preţ aferente stocului iniţial (între preţul efectiv şi preţul standard) sunt de 500.000 lei. În cursul lunii s-au mai cumpărat 2.000 buc. la costul de achiziţie de 8.500 lei/bucată. Consumul de materii prime este de 1.200 bucăţi.

Să se stabilească valoarea consumului de materii prime constituită din preţul standard al materiilor prime consumate plus diferenţele de preţ aferente consumului.

- Intrările de materii prime evaluate la cost de achiziţie;

- intrările de materii prime evaluate la preț standard;
- diferențele de preț aferente intrărilor de materii prime;
- consumul de materii prime evaluat la preț standard;
- calcularea coeficientului privind diferențele de preț;
- diferențele de preț aferente consumului de materii prime.

Rezolvare :

- Soldul inițial de materii prime evaluat la preț standard:

1.000 buc. x 8.000 lei/buc. = 8.000.000 lei

- Intrările de materii prime evaluate la cost de achiziție:

17.000.000 lei.

- Intrările de materii prime evaluate la preț standard:

16.000.000 lei

- Diferențele de preț aferente intrărilor de materii prime:

17.000.000 – 16.000.000 = 1.000.000

- Consum de materii prime evaluat la preț standard:

1.200 buc. x 8.000 lei/buc. = 9.600.000 lei

- Calcularea coeficientului privind diferențele de preț:

$$K = \frac{\text{Sold inițial al diferenței de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor}}{\text{Sold inițial al stocurilor la preț standard} + \text{Prețul standard al stocurilor intrate}}$$

- Diferențele de preț aferente consumului de materii prime:

9.600.000 – (8.000.000 + 1.000.000) = 600.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR.3

O întreprindere care ține evidența stocurilor la cost de achiziție, cu ajutorul inventarului permanent, are consemnate în evidența contabilă următoarele date privind materiile prime:

- stoc inițial evaluat la cost de achiziție de 10.000 lei/litru, cantitatea de 200 litri.

În cursul lunii se efectuează următoarele operațiuni privind materiile prime:

- cumpărare de materii prime: 600 litri la prețul de facturare de 12.000 lei + TVA achitate prin bancă;
- cheltuieli de transport achitate în numerar, în valoare de 1.000.000 lei + TVA;
- consum de materii prime: 700 litri, evaluat după metoda LIFO.

Să se înregistreze:

- Achiziționarea de materii prime, conform facturii;
- Cheltuieli cu transportul achitate în numerar;
- Achitarea cu ordin de plată a materiilor prime.

Rezolvare :

- Achiziționarea de materii prime :

%	=	401		8.568.000
300			7.200.000	
4426			1.368.000	

- Cheltuieli de transport achitate în numerar:

%	=	5121		1.190.000
300			1.000.000	
4426			190.000	

- Achitarea cu ordin de plată a materiilor prime:

401	=	5121	8.568.000	8.568.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR. 4

Se achiziționează obiecte de inventar în valoare de 10.000.000 lei + TVA, care se achită cu ordin de plată. Se dau în folosință obiecte de inventar în valoare de 8.000.000 lei, care se amortizează integral cu această ocazie. Ulterior, obiectele date în folosință se vând la prețul de 2.000.000 lei + TVA, încasarea făcându-se în numerar.

Rezolvare :

- Achiziționarea obiectelor de inventar:

%	=	401		11.900.000
321			10.000.000	
4426			1.900.000	

- Achitarea facturii cu ordin de plată :

401	=	5121	11.900.000	11.900.000

- Amortizarea obiectelor de inventar date în folosință:

602	=	322	8.000.000	8.000.000

- Vânzarea obiectelor de inventar uzate:

461	=	%	2.380.000	
		708		2.000.000
		4427		380.000

- Scoaterea din evidență a obiectelor de inventar vândute:

322	=	321	8.000.000	8.000.000

- Încasarea în numerar a creanței :

5311	=	461	2.380.000	2.380.000

PROBLEMA NR. 5

O unitate de construcții-montaj încasează prin contul de disponibil de la beneficiarul lucrărilor un avans de 200.000.000 lei pentru executarea în regie proprie a unor baracamente. La recepție baracamentele se înregistrează la costul de producție de

Scanned with OKEN Scanner

150.000.000 lei. Sumele neutilizate se restituie beneficiarului în numerar. La închiderea şantierului baracamentele se vând cu preţul de 60.000.000 lei + TVA, creanţa încasându-se prin bancă. Se scot din activ baracamentele vândute, iar fondul pentru organizarea şantierului se include la venituri.

Rezolvare :

- Încasarea fondului de organizare a şantierului:

5121	=	118	200.000.000	200.000.000

- Recepţia baracamentelor construite în regie proprie:

323	=	711	150.000.000	150.000.000

- TVA aferentă baracamentelor construite în regie proprie:

4426	=	4427	28.500.000	28.500.000

- Restituirea către beneficiar a fondului neutilizat:

118	=	5311	50.000.000	50.000.000

- Vânzarea baracamentelor la închiderea şantierului :

411	=	%	71.400.000	
		708		60.000.000
		4427		11.400.000

- Scoaterea din activ a baracamentelor vândute:

711	=	323	150.000.000	150.000.000

sau

323	=	711	150.000.000	150.000.000

- Transferul la venituri a fondului pentru organizarea şantierului

118	=	7718	200.000.000	200.000.000

- Încasarea prin bancă a facturii privind contravaloarea preţului de vânzare a baracamentelor:

5121	=	411	71.400.000	71.400.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR.6

O societate comercială are la începutul lunii un stoc de produse finite de 500 kg evaluate la costul standard de 80.000 lei/kg, diferenţele de preţ aferente stocului iniţial fiind de 5.000.000 lei.

În cursul lunii unitatea a fabricat 800 kg de produse finite, efectuându-se în acest scop următoarele cheltuieli:

- cu materiile prime : 30.000.000 lei;
- cu materialele consumabile : 10.000.000 lei;
- cu salariile: 20.000.000 lei + Contribuţia la asigurările sociale 23,33% + Fond şomaj 5% + Fondul asigurărilor de sănătate 7%.

Se livrează 1.000 kg produse finite la preţul de vânzare de 100.000 kg + TVA, factura încasându-se prin bancă.

Să se înregistreze:

- cheltuielile cu materiile prime;
- cheltuielile cu materialele consumabile;
- cheltuielile cu salariile;
- cheltuieli privind Contribuţia la asigurările sociale 23,33%;
- cheltuieli privind fondul de şomaj 5%;
- cheltuieli privind Fondul asigurărilor de sănătate 7%;
- obţinerea de produse finite evaluate la preţul standard de 80.000 lei/kg;
- vânzarea produselor finite;
- scoaterea din evidenţă a produselor livrate;
- diferenţele de preţ aferente producţiei livrate.

Rezolvare :

- Cheltuieli cu materiile prime:

600	=	300	30.000.000	30.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli cu materialele consumabile:

601	=	301	10.000.000	10.000.000

- Cheltuieli cu salariile:

641	=	421	20.000.000	20.000.000

- Cheltuieli privind Contribuţia la asigurările sociale 23,33 %:

6451	=	4311.1	4.666.000	4.666.000

- Cheltuieli privind Fondul de şomaj 5%:

6452	=	4371	1.000.000	1.000.000

- Cheltuieli privind Fondul asigurărilor de sănătate 7%:

6451	=	4311.2	1.400.000	1.400.000

- Obţinerea de produse finite evaluate la preţ standard de 80.000 lei/kg (700 kg x 80.000 lei/kg):

345	=	711	56.000.000	56.000.000

- Diferenţele de preţ aferente producţiei obţinute: cost efectiv - cost standard: 67.066.000 – 56.000.000 = 11.066.00 lei
- Vânzarea produselor finite:

411	=	%	119.000.000	
		701		100.000.000
		4417		19.000.000

- Scoaterea din evidenţă a produselor livrate :

711	=	345	80.000.000	80.000.000

sau

345	=	711	80.000.000	80.000.000

- Coeficientul diferenţelor de preţ :

$$K = \frac{5.000.000 + 11.066.000}{40.000.000 + 56.000.000} = \frac{16.066.000}{96.000.000} = 0{,}167$$

- Diferenţe de preţ aferente producţiei vândute: 80.000.000 x 0,167 = =13.360.000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

711	=	348	13.360.000	13.360.000

sau

348	=	711	13.360.000	13.360.000

- Încasarea facturii :

5121	=	411	119.000.000	119.000.000

PROBLEMA NR. 7

Din procesul de producţie rezultă materiale recuperabile (deşeuri, rebuturi) evaluate la suma de 14.000.000 lei. Ulterior se vând cu preţul de 16.000.000 lei + TVA, încasarea făcându-se în numerar.

Rezolvare :

- Recepţia produselor reziduale:

346	=	711	14.000.000	14.000.000

- Valorificarea produselor reziduale prin vânzare:

411	=	703	16.000.000	16.000.000

- Descărcarea gestiunii de produsele reziduale vândute:

711	=	346	14.000.000	14.000.000

- Încasarea în numerar a facturii cu produsele reziduale vândute:

5311	=	411	19.040.000	19.040.000

PROBLEMA NR. 8

Să se înregistreze în contabilitate următoarele operaţii:

- produse finite în valoare de 8.000.000 lei + TVA oferite gratuit;
- produse finite folosite pentru acţiuni de protocol în valoare de 1.000.000 lei;
- plusuri de semifabricate în valoare de 1.200.000 lei constatate la inventariere;
- produse finite în valoare de 5.000.000 lei transferate în magazinul propriu;

Scanned with OKEN Scanner

- produse reziduale în valoare de 800.000 lei distruse de un incendiu.

Rezolvare :

- Produse finite în valoare de 8.000.000 + TVA oferite gratuit prin donaţie:

6712	=	345	8.000.000	8.000.000
635	=	4427	1.520.000	1.520.000

- Produse finite folosite pentru acţiuni de protocol în sumă de 1.000.000 lei:

623	=	345	1.000.000	1.000.000

- Plusuri de semifabricate în valoare de 1.200.000 lei constatate la inventariere:

341	=	711	1.200.000	1.200.000

- Produse finite în valoare de 5.000.000 lei transferate la magazinul propriu:

371	=	345	5.000.000	5.000.000

- Produse reziduale în valoare de 800.000 lei distruse de un incendiu:

6718	=	346	800.000	800.000

PROBLEMA NR. 9

Se trimite un lot de produse finite înregistrate la costul de producţie de 5.000.000 lei pentru a fi vândut în consignaţie la valoarea de 7.000.000 lei, TVA 1.330.000 lei. După vânzarea produselor, se trimite factura şi se încasează în numerar.

Rezolvare :

- Trimiterea produselor la consignaţie pe bază de aviz:

354	=	345	5.000.000	5.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- Trimiterea facturii după vânzarea produselor:

411	=	%	8.330.000		
		701		7.000.000	
		4427		1.330.000	

- Scoaterea din evidenţă a produselor vândute:

711	=	354	5.000.000	5.000.000

- Încasarea facturii :

5311	=	411	8.330.000	8.330.000

PROBLEMA NR. 10

Se obţin din producţie proprie 4 animale pentru îngrăşat la costul standard de 5.000.000lei/buc., costul efectiv fiind de 5.600.000 lei. Sporul lunar de creştere în greutate este de 400.000 lei/buc. Costul standard, respectiv 500.000 lei/buc. Costul efectiv. După 10 luni se vând 3 animale cu preţul de 15.000.000 lei/buc + TVA, factura încasându-se cu ordin de plată. Să se înregistreze:

- Animale nou-născute obţinute din producţie proprie înregistrate la cost standard;
- Diferenţele de preţ aferente animalelor nou-născute;
- Sporul lunar de creştere în greutate înregistrat la costul standard;
- Diferenţele de preţ aferente sporului lunar în greutate;
- Vânzarea animalelor;
- Scoaterea din evidenţă la cost standard a animalelor vândute;
- Diferenţe de preţ aferente animalelor vândute;
- Încasarea facturii.

Rezolvare :

- Animale nou-născute înregistrate la cost standard: (5.000.000 lei x 400.000 lei/buc):

361	=	711	20.000.000	20.000.000

- Diferenţele de preţ aferente animalelor nou-născute:

Scanned with OKEN Scanner

368	=	711	2.400.000	2.400.000

- Sporul lunar de creştere în greutate la cost standard (400.000 lei/buc. X 4):

361	=	711	1.600.000	1.600.000

- Diferenţe de preţ aferente sporului lunar în greutate:

368	=	711	400.000	400.000

- Vânzarea animalelor (15.000.000 lei x 3):

411	=	%	53.550.000	
		701		45.000.000
		4427		8.550.000

- Descărcarea din gestiune a animalelor vândute cost standard (5.000.000 + 400.000 x 10 luni) x 3 = 27.000.000 lei:

711	=	361	27.000.000	27.000.000

- Coeficientul diferenţelor de preţ :

$$K = \frac{(2.400.000 + 400.000x10)}{(20.000.000 + 1.600.000x10)} = 0{,}177$$

- Diferenţele de preţ aferente animalelor vândute:

27.000.000 x 0,166 = 4.797.900 lei

711	=	368	4.797.000	4.797.000

- Încasarea facturii :

5121	=	411	53.550.000	53.550.000

PROBLEMA NR. 11

Un angrosist are un sold iniţial de mărfuri evaluate la preţul de vânzare de 20.000.000 lei (16.000.000 lei preţul de achiziţie + 4.000.000 lei adaosul comercial). În cursul lunii se recepţionează un lot de mărfuri la preţul de facturare 26.000.000 + TVA. Cota de adaos este de 40%.Mărfurile se achită cu ordin de plată. Se livrează

Scanned with OKEN Scanner

mărfuri la prețul de vânzare de 22.000.000 + TVA, care se încasează ulterior în numerar. Se scot din evidență mărfurile livrate.

Rezolvare :

- Recepția mărfurilor:

-înregistrarea facturii

%	=	401		30.940.000
371			26.000.000	
4426			4.940.000	

-înregistrarea adaosului comercial (26.000.000 x 20%)

371	=	378	5.200.000	5.200.000

- Achitarea facturii :

401	=	5121	30.940.000	30.940.000

- Livrarea mărfurilor:

411	=	%	26.180.000	
		707		22.000.000
		4427		4.180.000

- Încasarea facturii:

5311	=	411	26.180.000	26.180.000

- Coeficientul de repartizare a adaosului comercial:

$$K = \frac{4.000.000 + 5.200.000}{20.000.000 + 31.200.000} = \frac{9.200.000}{51.200.000} = 0,179$$

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

- Adaos comercial: 22.000.000 lei x 0,179 = 3.938.000 lei

- Cheltuieli privind mărfurile: 22.000.000 – 3.938.000 = 18.062.000 lei

%	=	371		22.000.000
607			18.062.000	
378			3.938.000	

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR. 12

Un detailist prezintă la începutul lunii un sold de marfă evaluat la prețul de vânzare cu amănuntul de 14.280.000 lei (10.000.000 lei prețul de facturare, 2.000.000 lei adaosul comercial, 2.280.000 lei TVA neexigibilă). Se achiziționează mărfuri la prețul de cumpărare de 20.000.000 lei + TVA, care se achită prin bancă. Cota de adaos comercial este de 30%. Se vând în numerar mărfuri în valoare de 21.420.000 lei inclusiv TVA colectată de 3.420.000 lei. Se scot din evidență mărfurile livrate.

Rezolvare :

Recepția mărfurilor:

- Înregistrarea facturii :

%	=	401		23.800.000
371			20.000.000	
4426			3.800.000	

- Înregistrarea adaosului comercial şi înregistrarea TVA neexigibilă:

371	=	%	10.940.000	
		378		6.000.000
		4428		4.940.000

- Achitarea facturii:

401	=	5121	23.800.000	23.800.000

- Încasări în numerar din vânzarea mărfurilor:

5311	=	%	21.420.000	
		707		18.000.000
		4427		3.420.000

- Coeficientul de repartizare :

Scanned with OKEN Scanner

$$K = \frac{2.000.000 + 6.000.000}{12.000.000 + 26.000.000} = 0{,}2105$$

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute :

-adaosul comercial : 18.000.000 lei x 0,2105 = 3.789.000;

-cheltuieli privind mărfurile: 19.000.000 – 3.789.000 = 14.211.000;

-TVA neexigibilă: (14.211.000 + 3.789.000) x 19% = 3.420.000 lei

%	=	371		21.420.000
607			14.211.000	
378			3.789.000	
4428			3.420.000	

PROBLEMA NR. 13

Un angrosist livrează la începutul lunii unui detailist un lot de mărfuri cu plata n 4 rate lunare în valoare de20.000.000 lei + TVA (18.000.000lei preţ de facturare + 2.000.000 lei adaos comercial). Dobânda lunară este de 5%, decontările se fac cu ordin de plată la sfârşitul fiecărei luni. Atât angrosistul, cât şi detailistul ţine evidenţa mărfurilor la preţul de vânzare (preţ de cumpărare + adaos comercial). Adaosul comercial al detailistului este de 25%. Să se înregistreze aceste operaţiuni atât în contabilitatea furnizorului, cât şi în cea a clientului.

Rezolvare :

- Recepţia mărfurilor cu plata în rate:

FURNIZOR

411	=	%		23.800.000
		472		20.000.000
		4428		3.800.000

CLIENT

%	=	401		23.800.000
371				20.000.000
4428				3.800.000
371	=	378		5.000.000

- Scoaterea din evidenţă a mărfurilor vândute:

Scanned with OKEN Scanner

FURNIZOR

%	=	371	
471			20.000.000
378			18.000.000
			2.000.000

CLIENT

- Decontarea lunară a ratei scadente :

FURNIZOR

5121	=	411	5.950.000
4428	=	4427	950.000
472	=	707	5.000.000

CLIENT

401	=	5121	5.950.000
4426	=	4428	950.000

- Costul de achiziție al mărfurilor aferente ratei încasate:

FURNIZOR

CLIENT

607	=	471	4.500.000

- Încasarea dobânzii lunare:

FURNIZOR

5121	=	766	1.190.000

CLIENT

666	=	5121	1.190.000

PROBLEMA NR. 14

O unitate de comercializare a mărfurilor cu ridicata importă mărfuri la preţul extern de 1.000 $ la cursul de 30.000 lei/$. Taxele vamale sunt de 10%, iar comisionul vamal este de 0,5% din preţul extern al mărfurilor. Taxele vamale, comisionul şi TVA se achită în numerar, în lei. Mărfurile se achită prin bancă la cursul de 32.000 lei/$.

Rezolvare :

- Recepţia mărfurilor importate:

-preţ extern : 1000 lei x 30.000 lei /$ = 30.000.000

371	=	401	30.000.000	30.000.000

-accizele: 30.000.000 lei x 10% = 3.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

371	=	446	3.000.000	3.000.000

-comisionul vamal: 30.000.000 x 0,5% = 150.000 lei

371	=	446	150.000	150.000

- TVA deductibilă achitată în numerar:

(30.000.000 + 3.000.000 + 150.000 = 33.150.000 lei x 19% = 6.298.500)

4426	=	5311	6.298.500	6.298.500

- Achitarea accizelor şi a comisionului vamal (3.000.000 + 150.000 = 3.150.000 lei):

446	=	5311	3.150.000	3.150.000

- Achitarea mărfurilor – diferenţe nefavorabile de curs valutar (32.000.000 – 30.000.000) x 1.000 = 2.000.000 lei

%	=	5124		32.000.000
401			30.000.000	
665			2.000.000	

PROBLEMA NR. 15

O Societate comercială prezintă următoarele date privind situaţia mărfurilor la sfârşitul lunii aprilie:

- sold de mărfuri la 01.01.2001 evaluate la preţul de vânzare cu amănuntul de 7.140.000 lei;
- cumpărări de mărfuri, cumulat de la începutul anului, evaluate la preţ de vânzare cu amănuntul: 107.100.000 lei;
- adaos comercial aferente mărfurilor din stoc la începutul anului: 80.500.000 lei;
- rulajul creditor al contului 378,cumulat până la sfârşitul lunii aprilie: 13.416.800 lei;
- rulajul debitor al contului 378,cumulat până la sfârşitul lunii martie : 10.002.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- venituri din vânzări de mărfuri în luna aprilie:20.500.000 lei.

Să se înregistreze ieşirile de mărfuri din luna aprilie în două variante :

a) Unitatea practică cote de adaos diferenţiate pe feluri de mărfuri:

- cotă medie de rabat;
- rabatul comercial cumulat aferent mărfurilor vândute în cursul lunii;
- rabatul comercial aferent mărfurilor vândute în luna aprilie;
- TVA aferentă mărfurilor vândute în luna aprilie.

b) Unitatea practică cotă unică de adaos comercial de20 % din costul de achiziţie:

- cota de rabat;
- rabatul comercial cumulat aferent mărfurilor vândute în cursul anului;
- rabatul comercial aferent mărfurilor vândute în luna aprilie;
- costul de achiziţie al mărfurilor vândute în luna aprilie;
- TVA aferentă mărfurilor vândute în luna aprilie.

Rezolvare :

a) Cota medie de rabat:

$$K = \frac{(1.200.000 + 13.416.800)}{(6.000.000 + 90.000.000)} = \frac{14.616.800}{96.000.000} = 0{,}1522$$

Rabatul comercial cumulat aferent mărfurilor vândute în cursul anului :

80.500.000 x 0,1522 = 12.252.100 lei

- Rabatul comercial aferent mărfurilor vândute în luna aprilie:

12.252.100 –10.002.000 = 2.250.000 lei:

378	=	371	2.250.000	2.250.000

- Costul de achiziţie al mărfurilor vândute în luna aprilie:

20.500.000 – 2.250.100 = 18.249.000lei

607	=	371	18.249.000	18.249.000

- TVA aferentă mărfurilor vândute în luna aprilie:

20.500.000 x 19% = 3.895.000

4428	=	371	3.895.000	3.895.000

b) Cota medie de rabat : $\frac{(20x100)}{(20+100)} = 16{,}67\%$

- Rabatul comercial cumulat aferent mărfurilor vândute în cursul anului :80.500.000 x 16,67 % = 13.419.350
- Rabatul comercial aferent mărfurilor vândute în luna aprilie:

13.419.350 –10.002.000 = 3.417.350 lei

378	=	371	3.417.350	3.417.500

- Costul de achiziţie al mărfurilor vândute în luna aprilie:

20.500.000 – 3.417.350 = 17.082.650 lei

607	=	371	17.082.650	17.082.650

- TVA aferentă mărfurilor vândute în luna aprilie:

4428	=	371	3.895.000	3.895.000

PROBLEMA NR. 16

Se recepţionează 50 de ambalaje la preţul de facturare de 100.000 lei/buc. + TVA, achitate imediat în numerar. Preţul standard al acestui tip de ambalaj este de90.000lei/bucată. Ulterior, se deteriorează şi se scot din evidenţă 20 de ambalaje.

Rezolvare:

- Achiziţionarea ambalajelor înregistrate la preţ standard::

Scanned with OKEN Scanner

%	=	5311		5.950.000
381			4.500.000	
388			500.000	
4426			950.000	

- Scoaterea din evidenţă a ambalajelor deteriorate la preţul standard:

608	=	381	1.800.000	1.800.000

- Coeficientul diferenţelor de preţ:

500.000 : 4.500.000 = 0,111

- Diferenţele de preţ aferente ambalajelor scoase din evidenţă :

1.800.000 x 0,111 = 199.800 lei

608	=	388	199.800	199.800

PROBLEMA NR. 17

Se cumpără cu numerar obiecte de inventar înregistrate la preţul de facturare de 5.000.000 + TVA. La sfârşitul anului N se constată că preţul de pe piaţă al obiectelor de inventar a scăzut la 4.200.000 lei. La inventarierea de la sfârşitul anului N+1 preţul obiectelor a scăzut la 4.000.000 lei. În anul N+2 obiectele de inventar se dau în folosinţă şi se amortizează integral, apoi se scot din evidenţă.

Rezolvare:

- Cumpărarea obiectelor de inventar achitate cu numerar:

%	=	5311		5.950.000
321.01			5.000.000	
4426			950.000	

- Constituirea provizionului la finele anului N :

6814	=	392	800.000	800.000

- Majorarea provizionului la finele anului N +1:

6814	=	392	200.000	200.000

Scanned with OKEN Scanner

- Eliberarea obiectelor de inventar din depozit pentru exploatare:

321.02	=	321.01	5.000.000	5.000.000

- Amortizarea integrală a obiectelor de inventar :

602	=	322	5.000.000	5.000.000

- Scoaterea din evidenţă a obiectelor de inventar casate:

322	=	321.02	5.000.000	5.000.000

- Anularea provizionului care rămâne fără obiect:

392	=	7814	1.000.000	1.000.000

Scanned with OKEN Scanner

CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERȚII
APLICAȚII PRACTICE

PROBLEMA NR. 1

Societatea A livrează societății B produse finite (pentru furnizori), respectiv materii prime (pentru client) la prețul de 20.000.000 lei + TVA pe bază de aviz de însoțire a mărfii. Luna următoare se întocmește, se trimite și se decontează factura prin bancă. Prețul de înregistrare la furnizor a produselor finite livrate este de 14.000.000 lei.

Să se înregistreze operațiile atât în contabilitatea furnizorului, cât și în cea a clientului.

Rezolvare:

- Cumpărarea bunurilor pe bază de însoțire a mărfii:

CLIENT

%	=	408		
300				23.800.000
4428				20.000.000
				3.800.000

FURNIZOR

418	=	%		
		701		23.800.000
		4428		20.000.000
				3.800.000

- Descărcarea gestiunii de produse livrate:

CLIENT

FURNIZOR

711	=	345	14.000.000

- Primirea facturii :

CLIENT

408	=	401	23.800.000
4426	=	4428	3.800.000

FURNIZOR

411	=	418	23.800.000
			3.800.000

- Decontarea facturii:

Scanned with OKEN Scanner

CLIENT				FURNIZOR			
401	= 5121	23.800.000		5121	= 411	23.800.000	

PROBLEMA NR. 2

Societatea A livrează societății B produse finite (pentru furnizor), respectiv materiale consumabile (pentru client) la prețul de 30.000.000 lei + TVA pe bază de factură. Furnizorul acceptă ca decontarea să se facă pe baza unui bilet la ordin întocmit de client. După primirea efectului comercial, furnizorul îl depune la bancă şi se încasează cu 20 zile înainte de scadenţă. Taxa de scont este de 40% anual. Prețul de înregistrare la furnizor a produselor finite livrate este de 18.000.000 lei. Clientul îşi achită datoria la scadenţă.

Rezolvare :

- Cumpărarea bunurilor pe bază de factură:

CLIENT				FURNIZOR			
%	= 401	35.700.000		411	= %	35.700.000	
301		30.000.000			701	30.000.000	
4426		5.700.000			4427	5.700.000	

- Descărcarea gestiunii de produse livrate:

CLIENT				FURNIZOR			
	=			711	= 345	18.000.000	

- Acceptarea biletului la ordin :

CLIENT				FURNIZOR			
401	= 403	35.700.000		413	= 411	35.700.000	

- Trimiterea / primirea efectului:

CLIENT				FURNIZOR			
	=			5113	= 413	35.700.000	

- Depunerea efectului pentru scontare:

Scanned with OKEN Scanner

CLIENT		FURNIZOR		
	=	5114	= 5113	35.700.000

- Scontarea biletului la ordin

CLIENT		FURNIZOR		
	=	5121	= 5114	35.700.000

- Achitarea taxei de scont :

$$\frac{35.700.000x40}{(365x100)}x20 = \frac{1.428.000.000}{36.500}x20 = 782.466 \text{ lei}$$

CLIENT		FURNIZOR		
	=	666	= 5121	782.566

Achitarea datoriei la scadență:

CLIENT			FURNIZOR		
403	= 5121	35.700.000		=	

PROBLEMA NR. 3

O unitate care are condiții normale de muncă are un fond brut de salarii (salarii de încadrare + sporuri şi adaosuri permanente) în luna mai de 60.000.000 lei. Să se calculeze cheltuielile salariale suportate de unitate.

Rezolvare :

CHELTUIELI SALARIALE	MOD DE CALCUL
Fondul brut de salarii	60.000.000
Contribuția unității la asigurările sociale	60.000.000 x 23,33% = 13.998.000
Contribuția unității la fondul de șomaj	60.000.000 x 5% = 3.000.000
Contribuția unității la fondul de asigurări de sănătate	60.000.000 x 7% = 4.200.000
Fondul de solidaritate	60.000.000 x 3% = 1.800.000
Fondul de susținere a învățământului de stat	60.000.000 x 2% = 1.200.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR. 4

Să se calculeze impozitul pe venitul lunar pe baza grilei de impozitare redată mai jos:

Venit lunar impozabil (lei)	Impozit (lei)
Până la 1.456.000	18 %
1.458.001 – 3.578.000	262.440 + 23% pentru ceea ce depăşeşte 1.458.000
3.578.001 – 5.699.000	750.040 + 28% pentru ceea ce depăşeşte 3.758.000
5.699.001 – 7.952.000	1.343.920 + 34% pentru ceea ce depăşeşte 5.699.000
Peste 7.952.000	2.109.940 + 40% pentru ceea ce depăşeşte 7.952.000

Calculul impozitului pe salarii :

Salariu impozabil	Modul de calcul al impozitului pe salarii
1.400.000	1.400.00 x 18 % = 252.000
2.000.000	262.440 + (2.000.000 – 1.458.000) x 23% = 387.100
5.000.000	750.040 + (5.000.000 – 3.758.000) x 28% = 1.148.200
7.000.000	1.343.920 + (7.000.000-5.699.000)x 34% = 1.786.260
10.000.000	2.109.040'(10.000.000-7.952.000) x 40% = 3.929.140

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR.5

În tabelul de mai jos sunt redate câteva informaţii privind salariaţii unei societăţi comerciale care îşi desfăşoară activitatea în condiţii normale de muncă

Numele salariatului	Salariul de bază	Avansul de plată	Vechime în muncă	Persoane întreţinute	Rate reţinute	Chirii reţinute
X	3.500.000	1.500.000	2 ani	-	-	100.000
Y	4.000.000	1.700.000	25 ani	-	-	-
Z	5.500.000	2.300.000	14 ani	-	400.000	-

a) Să se întocmească lista de avans chenzinal pentru luna mai 2002;

b) Să se scrie formula contabilă care se înregistrează în Registrul de casă în ziua achitării avansului chenzinal;

c) Să se întocmească statul de salarii şi să se scrie formula contabilă aferentă;

d) Să se scrie formulele contabile aferente achitării la casierie a restului de plată la chenzina a II-a şi virării cu ordin de plată a datoriilor înregistrate în statul de salarii.

Rezolvare:

a) Lista de avans chenzinal pe luna mai 2002 pe baza datelor din tabelul de mai sus:

Nume şi prenume	Salariu de bază	Timp efectiv (zile)		Avans de plată
		lucrat	Concediu medical	
0	*1*	*2*	*3*	*4*
X	3.500.000	22		1.500.000
Y	4.000.000	22		1.700.000
Z	5.500.000	22		2.300.000
TOTAL	13.000.000			5.500.000

Scanned with OKEN Scanner

b) Formula contabilă din Registrul de casă aferentă avansului chenzinal:

425	=	5311	5.500.000	5.500.000

c) Statul de salarii şi formulele contabile aferente:

Nume Şi prenume	Salariu de încadrare	Sporuri	Salariu brut	CAS	Fond de şomaj	FAS	Cheltuieli profesionale
0	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*
X	3500000		3500000	408450	35000	245000	190950
Y	4000000	1000000	5000000	583500	40000	350000	190050
Z	5500000	1100000	6600000	770220	55000	462000	190950
Total	13000000	2100000	15100000	1762170	130000	1057000	

Nume şi prenume	Salariu impozabil	Impozit	Avans	Alte reţineri	Rest de plată
8	*9*	*10*	*11*	*1*	*13*
X	1347600	242568	1500000	200.000	868.982
Y	2117000	414010	1700000	300.000	1.612.490
Z	3085030	636657	2300000	500.000	1.876.123
Total		1293235	5500000	1.000.000	4.357.595

Cheltuieli salariale suportate de către unitate :

- Fondul de salarii brut:

641	=	421	15.100.000	15.100.000

- Contribuţia unităţii la asigurările sociale (23,33% la fondul brut de salarii):

6451	=	4311.1	3.522.830	3.522.830

- Contribuţia unităţii la fondul de şomaj (5% la salariile brute):

6452	=	4371	755.000	755.000

- Fondul de asigurări de sănătate (7% la salariile brute):

6451	=	4311.2	3.522.830	3.522.830

- Fondul de solidaritate (3% la salariile brute):

635	=	447	453.000	453.000

Scanned with OKEN Scanner

- Fondul pentru susținerea învățământului (2% la salariile brute):

635	=	447	302.000	302.000

Rețineri din salarii suportate de către salariați:

- Contribuția personalului la asigurările sociale (11,67% la salariul brut):

421	=	4311.5	1.762.170	1.762.170

- Contribuția personalului la fondul de șomaj :

421	=	4372	130.000	130.000

- Fondul de asigurări de sănătate:

421	=	4311.3	1.057.000	1.057.000

- Impozitul pe salarii:

421	=	444	1.293.235	1.293.235

- Avans:

421	=	425	5.500.000	5.500.000

- Alte reținеri (rate, chirii):

421	=	427	1.000.000	1.000.000

d) Achitarea cu numerar a chenzinei a II-a:

421	=	5311	4.357.595	4.357.595

- Achitarea CAS datorată de angajator:

4311.1	=	5121	3.522.839	3.522.830

- Achitarea fondului de asigurări de sănătate:

4311.2	=	5121	1.057.000	1.057.000

- Achitarea fondului de asigurări de sănătate:

4311.3	=	5121	1.057.000	1.057.000

- Achitarea CAS datorată de salariați:

4311.5	=	5121	1.762.170	1.762.170

- Achitarea fondului de șomaj 5%:

Scanned with OKEN Scanner

4371	=	5121	130.000	130.000

- Achitarea impozitului pe salarii:

444	=	5121	1.293.235	1.293.235

- Achitarea fondului de solidaritate:

447	=	5121	453.000	453.000

- Achitarea fondului pentru învăţământ :

447	=	5121	302.000	

- Achitarea comisionului :

4281	=	5121	113.250	113.250

- Achitarea ratelor şi chiriilor reţinute:

427	=	5121	1.000.000	1.000.000

PROBLEMA NR.6

Să se înregistreze operaţiile privind impozitul pe profit pe luna martie pe baza informaţiilor din tabelul următor:

Cheltuieli cu materiale consumabile	7.000.000
Sponsorizare achitată în numerar	800.000
Lipsă la inventar de materiale, neimpozabilă	300.000
Venituri din prestări de servicii	10.000.000 + TVA
Venituri din participaţii	600.000
Pierdere fiscală din anul precedent	200.000

Rezolvare:

- Cheltuieli cu materiale consumabile:

601	=	301	7.000.000	7.000.000

- Sponsorizare achitată în numerar:

6712	=	5311	800.000	800.000

- Lipsă la inventar de materiale, neimputabile:

Scanned with OKEN Scanner

601	=	301	300.000	300.000

- TVA aferentă lipsurilor neimputabile:

635	=	4427	57.000	57.000

- Venituri din prestări servicii:

411	=	%	11.900.000	
		704		10.000.000
		4427		1.900.000

- Venituri din participaţii:

5121	=	761	600.000	600.000

- Închiderea conturilor de venituri :

%	=	121		10.600.000
704			10.000.000	
761			600.000	

- Închiderea conturilor de cheltuieli:

121	=	%	8.157.000	
		601		7.300.000
		635		57.000
		6712		800.000

- Rezultat contabil : 10.600.000 – 8.157.000 = 2.443.000

Cheltuieli nedeductibile: 677.850 + 300.000 + 57.000 = 1.034.850

Cheltuieli cu sponsorizarea: 800.000 – (2.443.000 x 5%) = 677.85

Deduceri fiscale : 500.000

- Rezultatul fiscal : 2.443.000 + 1.043.850 – 500.000 – 200.000 = 2.77.850
- Impozitul pe profit pe luna martie: 2.777.859 x 25% = 694.463

691	=	441	694.463	694.463

PROBLEMA NR. 7

O societate comercială plătitoare de TVA achiziţionează materii prime în valoare de 4.000.000 lei + TVA, achitate cu ordin

Scanned with OKEN Scanner

de plată. În cursul lunii se livrează produse finite la prețul de livrare 6.000.000 + TVA, încasarea făcându-se ulterior în numerar. Prețul de înregistrare al produselor vândute este de 3.800.000 lei. La sfârşitul lunii se face regularizarea TVA.

Rezolvare:

- Achiziționarea de materii prime:

%	=	401		4.760.000
301			4.000.000	
4426			760.000	

- Achitarea materiilor prime cu ordin de plată:

401	=	5121	4.760.000	4.760.000

- Livrarea de produse finite :

411	=	%	7.140.000	
		701		6.000.000
		4427		1.140.000

- Scoaterea din evidență a produselor vândute :

711	=	345	3.800.000	3.800.000

- Încasarea cu numerar a facturii:

5311	=	411	7.140.000	7.140.000

- Regularizarea TVA la sfârşitul lunii :

4426 < 4427 ⇒ 4423

TVA deductibilă TVA colectată TVA de plată

4427	=	%	1.140.000	
		4426		760.000
		4423		380.000

- Achitarea TVA de plată cu ordin de plată:

4423	=	5121	380.000	380.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR. 8

O societate comercială plătitoare de TVA achiziționează materiale în valoare de 8.000.000 lei + TVA, achitate în numerar. În cursul lunii se facturează servicii în valoare de 7.000.000 lei + TVA, încasarea făcându-se ulterior prin bancă. În luna următoare se calculează TVA de plată. La sfârşitul fiecărei luni se face regularizarea TVA.

Rezolvare:

- Achiziționarea materialelor achitate cu numerar:

%	=	5311		9.520.000
301			8.000.000	
4426			1.520.000	

- Facturarea serviciilor efectuate :

411	=	%	8.330.000	
		704		7.000.000
		4427		1.330.000

- Încasarea cu ordin de plată a creanței:

5121	=	411	8.330.000	8.330.000

- Regularizarea TVA la sfârşitul lunii :

4427 < 4426 ⇒ 4424

TVA colectată TVA deductibilă TVA de recuperat

%	=	4426		1.520.000
4424			190.000	
4427			1.330.000	

- Compensarea la sfârşitul lunii următoare a TVA de recuperat cu TVA de plată:

4423	=	4424	190.000	190.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR. 9

O întreprindere achiziționează materii prime în valoare de 10.000.000 lei + TVA, care se achită cu ordin de plată. În cursul lunii se obțin următoarele tipuri de produse finite:

- produsul „X" înregistrat la costul standard de 15.000.000 lei;
- produsul „Y" înregistrat la prețul de 4.000.000 lei.

Produsele obținute se livrează pe bază de facturi la următoarele prețuri de vânzare:

- produsul „X" : 20.000.000 lei + TVA;
- produsul „Y" : 5.000.000 lei, scutit de TVA.

Să se înregistreze operațiunile de mai sus, inclusiv TVA devenită nedeductibil, ca urmare a aplicării pro-ratei și să se efectueze regularizarea TVA.

Rezolvare :

- Achiziționarea de materii prime:

%	=	401		11.900.000
300			10.000.000	
4426			1.900.000	

- Achitarea facturii :

401	=	5121	11.900.000	11.900.000

- Înregistrarea producției obținute :

345	=	711	19.000.000	19.000.000

- Livrarea produsului „X":

411	=	%	23.800.000	
		701		20.000.000
		4427		3.800.000

- Livrarea produsului „Y" :

411	=	701	5.000.000	5.000.000

- Descărcarea gestiunii de produsele livrate:

Scanned with OKEN Scanner

711	=	345	19.000.000	19.000.000

- Pro – rata TVA = $\frac{20.000.000}{25.000.000} = 80\%$
- TVA de dedus : 1.900.000 x 80% = 1.520.000 lei
- Diferența dintre TVA deductibilă și TVA de dedus:

1.900.000 – 1.520.000 = 380.000 lei

635	=	4426	380.000	380.000

- Regularizarea TVA la sfârșitul lunii:

4426 < 4427 ⇒ 4423

TVA deductibilă TVA colectată TVA de plată

4427	=	%	3.800.000	
		4423		1.900.000
		4426		1.900.000

PROBLEMA NR. 10

Un detailist prezintă la începutul lunii un sold de marfă evaluat la prețul de vânzare cu amănuntul de 13.090.000 lei (10.000.000 lei prețul de facturare; 1.000.000lei adaosul comercial; 2.090.000 lei TVA neexigibilă).

Se achiziționează mărfuri la prețul de cumpărare de 18.000.000 lei + TVA, care se achită prin bancă. Cota de adaos comercial pentru mărfurile cumpărate este de 20%.

Se vând în numerar mărfuri în valoare de 26.600.000, inclusiv TVA colectată.

Să se înregistreze operațiile de mai sus, inclusiv scoaterea din evidență a mărfurilor și regularizarea TVA.

Rezolvare :

- Recepția mărfurilor:

- înregistrarea facturii:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	401		21.420.000
371			18.000.000	
4426			3.420.000	

- înregistrarea adaosului comercial:

371	=	378	3.600.000	3.600.000

- Achitarea facturii :

401	=	5121	21.420.000	21.420.000

- Încasări în numerar din vânzarea mărfurilor:

$$\frac{26.600.000}{119} x100 = 22.352.911 \text{ lei}$$

5311	=	%	26.600.000	
		707		22.352.941
		4427		4.247.059

- Coeficientul mediu de rabat :

$$\frac{1.000.000 + 1.600.000}{11.000.000 + 19.600.000} = 0,1503$$

- Descărcarea gestiunii de mărfuri vândute :

-adaos comercial : 22.352.941 x 0,1503 = 3.359.647 lei

-cheltuieli privind mărfurile: 22.352.941 – 3.359.647 = 18.993.294 lei.

%	=	371		26.600.000
607			18.993.294	
378			3.359.647	
4428			4.247.059	

- Regularizarea TVA :

4426 < 4427 ⇒ 4423

TVA deductibilă TVA colectată TVA de plată

4427	=	%	4.247.059	
		4423		827.059
		4426		3.420.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR. 11

O societate comercială are dreptul de a primi o subvenţie pentru instituţii în valoare de 150.000.000 lei. Suma se încasează în anul următor. Subvenţia este utilizată pentru achiziţionarea unui utilaj cu preţul de 150.000.000 lei + TVA, care are durata de utilizare de 10 ani.

Să se înregistreze cele de mai sus, inclusiv amortizarea liniară lunară a utilajului şi includerea la venituri a unei părţi din subvenţia primită.

Rezolvare :

- Subvenţia de primit :

445	=	**131**	**150.000.000**	**150.000.000**

- primirea prin bancă a subvenţiei:

5121	=	**445**	**150.000.000**	**150.000.000**

- Achiziţionarea utilajului :

%	=	**404**		**178.500.000**
2122			**150.000.000**	
4426			**28.500.000**	

- Achitarea facturii :

404	=	**5121**	**178.500.000**	**178.500.000**

- Amortizarea lunară liniară:

6811	=	**2812**	**1.250.000**	**1.250.000**

- Cota din subvenţia pentru investiţii virată la venituri :

131	=	**7727**	**1.000.000**	**1.000.000**

PROBLEMA NR. 12

La sfârşitul exerciţiului se repartizează la dividende o parte din profitul net în valoare de 8.000.000 lei. În anul următor se reţine şi se virează cu ordin de plată impozitul pe dividende, apoi se

Scanned with OKEN Scanner

achită în numerar dividendele nete asociatului, care este persoană fizică.

Rezolvare :

- Repartizarea profitului la dividende:

129	=	457	8.000.000		8.000.000

- Reținerea impozitului pe dividende: (8.000.000 x 5%):

457	=	446	400.000		400.000

- Virarea prin bancă a impozitului :

446	=	5121	400.000		400.000

- Achitarea cu numerar a dividendelor nete către asociați:

457	=	5311	7.600.000		7.600.000

PROBLEMA NR. 13

Societatea mamă acordă unei filiale un împrumut prin bancă de 60.000.000 lei, cu o dobândă de 10% pe an. După un an filiala achită dobânda şi restituie împrumutul.

Să se înregistreze operațiunile atât în contabilitatea societății mamă, cât şi în cea a filialei.

Rezolvare :

- Acordarea împrumutului :

SOCIETATEA MAMA

4511	=	5121	60.000.000		

FILIALA

5121	=	4511	60.000.000		

- Dobânda datorată:

SOCIETATEA MAMA

4518	=	766	12.000.000		

FILIALA

666	=	4518	12.000.000		

- Încasarea dobânzii:

SOCIETATEA MAMA

5121	=	4518	12.000.000		

FILIALA

4518	=	5121	12.000.000		

Scanned with OKEN Scanner

- Rambursarea împrumutului:

SOCIETATEA MAMA

5121	= 4511	60.000.000		

FILIALA

4511	= 5121	60.000.000		

PROBLEMA NR. 14

Se repartizează la dividende profitul reportat din anii precedenţi în valoare de 10.000.000 lei. După reţinerea şi virarea impozitului pe dividende cu ordin de plată, dividendele nete se lasă temporar de către asociat la dispoziţia unităţii.

Rezolvare:

- Repartizarea rezultatului reportat pentru dividende:

107	= 457	10.000.000	10.000.000	

- Reţinerea din dividendele brute a impozitului pe dividende (5%):

457	= 446	500.000	500.000	

- Virarea cu ordin de plată a impozitului pe dividende:

446	= 5121	500.000	500.000	

- Dividende nete lăsate de asociaţi la dispoziţia unităţii:

457	= 4551	9.500.000	9.500.000	

PROBLEMA NR. 15

O societate pe acţiuni efectuează o subscriere de 2.500 de obligaţiuni cu valoarea nominală de 30.000 lei/buc., pe care le vinde în numerar cu preţul de 25.000 lei/buc.

La scadenţă, unitatea răscumpără în numerar obligaţiunile la valoarea nominală, le anulează, apoi amortizează prima de rambursare a obligaţiunilor.

Rezolvare :

- Subscrierea împrumutului :

Scanned with OKEN Scanner

%	=	161		75.000.000
461			62.500.000	
169			12.500.000	

- Vânzarea în numerar a obligaţiunilor :

5311	=	461	62.500.000	62.500.000

- Răscumpărarea obligaţiunilor la scadenţă:

505	=	5311	75.000.000	75.000.000

- Anularea titlurilor răscumpărate :

161	=	505	75.000.000	75.000.000

- Amortizarea primei de rambursare a obligaţiunilor :

6868	=	169	12.500.000	12.500.000

PROBLEMA NR. 16

O societate comercială livrează produse finite la preţul de vânzare de 8.000.000 lei + TVA, preţul de înregistrare al acestora fiind de 6.000.000 lei. O hotărâre judecătorească declară starea de faliment a clientului. În urma hotărârii judecătoreşti definitive care atestă imposibilitatea încasării creanţei, aceasta este scoasă din activ. Ulterior, se recuperează în numerar 30 % din valoarea creanţei.

Să se înregistreze aceste operaţiuni, inclusiv provizionul pentru deprecierea creanţei.

Rezolvare :

- Livrarea produselor finite :

411	=	%	9.520.000	
		701		8.000.000
		4427		1.520.000

- Scoaterea din evidenţă a produselor finite livrate :

711	=	345	6.000.000	6.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- Transferul creanței la „clienți incerți”:

416	=	411	9.520.000	9.520.000

- Constituirea provizionului pentru recuperarea creanței:

6814	=	491	8.000.000	8.000.000

- Înregistrarea pierderii din creanțe:

%	=	416		9.520.000
654			8.000.000	
4426			1.520.000	

- Anularea provizionului, care rămâne fără obiect:

491	=	7814	8.000.000	8.000.000

- Reactivarea a 30% din valoarea inițială a creanței:

8.000.000 x 30 % = 2.400.000 lei

461	=	%	2.856.000	
		754		2.400.000
		4427		456.000

- Încasarea în numerar a creanței:

5311	=	461	2.856.000	2.856.000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CONTABILITATEA TREZORERIEI
APLICAŢII PRACTICE

PROBLEMA NR.1

În vederea reducerii capitalului social, se răscumpără 2.000 de acţiuni proprii cu preţul de 8.000 lei/bucată, care se anulează. Acţiunile se vor achita ulterior prin bancă.

Varianta I: valoarea nominală a acţiunilor este de 6.000 lei/buc.

Varianta II : valoarea nominală a acţiunilor este de 9.000 lei/buc.

Rezolvare:

- Răscumpărarea acţiunilor proprii (2000 buc. x 8000 lei/buc.):

502	=	**509**	**16.000.000**	**16.000.000**

- Achitarea acţiunilor răscumpărate:

509	=	**5121**	**16.000.000**	**16.000.000**

Varianta I – Anularea acţiunilor răscumpărate:

%	=	**502**		**16.000.000**
1012			**12.000.000**	
6728			**4.000.000**	

Varianta a II-a: Anularea acţiunilor răscumpărate:

1012	=	**%**	**18.000.000**	
		502		**16.000.000**
		7728		**2.000.000**

PROBLEMA NR.2

O societate comercială pe acţiuni contractează un împrumut din emisiuni de obligaţiuni prin subscrierea de 1.500 obligaţiuni, care se vând cu numerar la valoarea nominală de 30.000 lei/buc.

Dobânda anuală este de40% şi se achită în numerar. La scadenţă, obligaţiunile proprii se răscumpără cu numerar la valoarea nominală, apoi se anulează.

Rezolvare:

- Subscrierea împrumutului:

461	=	161	45.000.000	45.000.000

- Vânzarea obligaţiunilor cu numerar:

5311	=	461	45.000.000	45.000.000

- Înregistrarea dobânzii anuale datorate obligatarilor:

666	=	1681	18.000.000	18.000.000

- Achitarea cu numerar a dobânzii anuale:

1681	=	5311	18.000.000	18.000.000

- Răscumpărarea obligaţiunilor proprii:

505	=	5311	45.000.000	45.000.000

- Anularea obligaţiunilor răscumpărate:

161	=	505	45.000.000	45.000.000

PROBLEMA NR.3

Se achiziţionează 800 de obligaţiuni cu preţul de 25.000 lei/buc., din care 300 de obligaţiuni se achită imediat cu numerar, restul se vor achita prin bancă. Pentru obligaţiunile deţinute, unităţii i se cuvine o dobândă de 3.000.000 lei, care se încasează cu numerar. Ulterior se vând cu numerar 400 de obligaţiuni cu preţul de 30.000 lei/buc. şi 100 de obligaţiuni cu preţul de 20.000 lei/buc.

Rezolvare:

- Achiziţionarea obligaţiunilor:

506	=	% 5311 509	20.000.000	 7.500.000 12.500.000

- Înregistrarea dobânzii cuvenite:

Scanned with OKEN Scanner

5088	=	766	3.000.000	3.000.000

- Încasarea dobânzii:

5311	=	5088	3.000.000	3.000.000

- Vânzarea cu câştig a obligaţiunilor:

5311	=	%	12.000.000	
		506		10.000.000
		764		2.000.000

- Vânzarea cu pierdere a obligaţiunilor:

%	=	506		2.500.000
5311			2.000.000	
664			500.000	

PROBLEMA NR.4

Societatea „A" efectuează pentru societatea „B" lucrări de reparaţii în valoare de 10.000.000 lei + TVA. Decontarea facturii se face pe baza unui CEC emis de către societatea „B".

Să se înregistreze operaţiile în contabilitatea celor doi parteneri.

Rezolvare:

- Primirea/ emiterea facturii privind reparaţiile efectuate:

Societatea „B"

%	=	401	11.900.000
611			10.000.000
4426			1.900.000

Societatea „A"

411	=	%	11.900.000
		704	10.000.000
		4427	1.900.000

- Înmânarea/ primirea CEC-ului şi depunerea lui la bancă pentru încasare:

Societatea „B"

	=	

Societatea „A"

5112	=	411	11.900.000

- Achitarea /încasarea CEC-ului:

Scanned with OKEN Scanner

Societatea „B”				Societatea „A”			
401	=	5121	11.900.000	5121	=	5112	11.900.000

PROBLEMA NR.5

Se exportă produse finite în vaoare de10.000 $ la cursul 30.000 lei/$. Decontarea se face la cursul de 35.000lei/$. Exportatorul a înregistrat produsele livrate la preţurile de 200.000.000 lei. La sfârşitul lunii în care s-a încasat factura cursul era de 34.000 lei/$.

Să se înregistreze operaţiile în contabilitatea exportatorului şi a importatorului.

Rezolvare:

- Livrarea/primirea bunurilor:

IMPORTATOR				EXPORTATOR			
300	=	401	300.000.000	411	=	701	300.000.000

- Achitarea TVA în vamă:

IMPORTATOR				EXPORTATOR			
4426	=	5121	57.000.000		=		

- Descărcarea gestiunii:

IMPORTATOR				EXPORTATOR			
	=			711	=	345	200.000.000

- Decontarea facturii:

IMPORTATOR				EXPORTATOR			
%	=	5124	340.000.000	5124	=	%	340.000.000
401			300.000.000			411	300.000.000
665			40.000.000			765	40.000.000

- Diferenţe de curs valutar :

IMPORTATOR				EXPORTATOR			
	=			1068	=	5124	10.000.000

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEMA NR.6

Se primeşte la începutul lunii iunie un credit bancar pe 2 luni în valoare de 1.200 $ la cursul de 28.000 lei/$. Dobânda este de 1% pe lună şi se achită în valută la sfârşitul fiecărei luni, când se restituie şi cele două rate egale. Cursul dolarului a fost la 31 iunie de 27.500 lei/$, iar la 30 iulie 29.000 lei/$.

Rezolvare:

- Primirea creditului în valută:

5124	=	**5191**	**33.600.000**		**33.600.000**

- Achitarea dobânzii în prima lună: 1.200 x 1% x 27.500:

666	=	**5124**	**330.000**		**330.000**

- Rambursarea primei rate. Diferenţe favorabile

(28.000 – 27.500)x 600

5191	=	**%**	**16.800.000**		
		5124			**16.500.000**
		765			**300.000**

- Achitarea dobânzii în a doua lună:

666	=	**5124**	**165.000**		**165.000**

- Rambursarea ratei a doua. Diferenţe nefavorabile:

(20.000 – 28.000) x 600

%	=	**5124**			**17.400.000**
5191			**16.800.000**		
665			**600.000**		

PROBLEMA NR.7

Se achiziţionează tichete de masă cu valoarea nominală de 10.000.000 lei, costul imprimatelor fiind de 600.000 + TVA, care se achită prin bancă. Tichetele se acordă salariaţilor. Ulterior, salariaţii restituie tichetele cu valoarea nominală de 500.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Tichetele neutilizate se returnează unității emitente, decontarea facturii făcându-se în numerar.

Să se înregistreze:

- achiziționarea tichetelor de masă;
- decontarea facturii;
- includerea în cheltuieli a valorii nominale a tichetelor;
- restituirea de către salariați a tichetelor neutilizate;
- returnarea către unitatea emitentă a tichetelor neutilizate;
- încasarea în numerar a creanței.

Rezolvare:

- Achiziționarea tichetelor de masă:

%	=	401		12.614.000
5328			10.000.000	
628			600.000	
4426			2.014.000	

- Decontarea facturii:

401	=	5121	12.614.000	12.614.000

- Includerea în cheltuieli a valorii nominale a tichetelor:

604	=	5328	10.000.000	10.000.000

- Restituirea de către salariați a tichetelor neutilizate:

5328	=	758	500.000	500.000

- Returnarea către unitatea emitentă a tichetelor neutilizate:

411	=	5328	500.000	500.000

- Încasarea în numerar a creanței:

5311	=	411	500.000	500.000

PROBLEMA NR. 8

O societate comercială achiziționează din import materii prime în valoare de 7.000 $ la cursul de 30.000 lei/$. Accizele în cotă de 10% din valoarea materiilor prime, precum și TVA se

Scanned with OKEN Scanner

achită prin bancă, în lei. Pentru achitarea datoriei, se deschide un acreditiv în valoare de 7.000 $ la cursul de 29.000 lei/$. Plata datoriei se face la cursul de 28.000 lei/$.

Rezolvare:

- Achiziționarea materiilor prime din import:

300	=	401	210.000.000	210.000.000

- Înregistrarea accizelor:

300	=	446	21.000.000	21.000.000

- Achitarea TVA (231.000.000 x 19%):

4426	=	5121	43.890.000	43.890.000

- Achitarea accizelor:

446	=	5121	21.000.000	21.000.000

- Deschiderea acreditivului în devize (7.000 $ x 29.000 lei/$):

581	=	5124	203.000.000	203.000.000
5124	=	581	203.000.000	203.000.000

- Diferențe nefavorabile de curs valutar aferente acreditivului la data utilizării acestuia (29.000 – 28.000) x 7.000:

1068	=	5412	7.000.000	7.000.000

- Achitarea datoriei la cursul de 28.000 lei/$:

401	=	%	210.000.000	
		5412		196.000.000
		765		14.000.000

PROBLEMA NR. 9

Se acordă un avans de trezorerie unui salariat în valoare de4.500.000, din care se achită următoarele:

- materiale consumabile n valoare de2.000.000 lei + TVA;
- bilete CFR : 380.800, TVA inclus;
- cheltuieli cu cazarea: 700.000 + TVA;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli cu diurna: 150.000 lei.

Avansul neutilizat se restituie casieriei.

Rezolvare:

- Acordarea avansului :

542	=	5311	4.500.000	4.500.000

- Achitarea materialelor consumabile:

%	=	542		2.380.000
301			2.000.000	
4426			380.000	

- Achitarea biletelor de transport: 380.800 x 19:119:

%	=	542		380.000
625			320.000	
4426			60.800	

- Achitarea cazării :

%	=	542		833.000
625			700.000	
4426			133.000	

- Cheltuieli cu diurna :

625	=	542	150.000	150.000

- Restituirea avansului neutilizat:

5311	=	542	756.000	756.000

PROBLEMA NR. 10

Să se înregistreze următoarele operaţiuni :

- cumpărarea a 300 de obligaţiuni cu preţul de 7.000 lei/buc.;
- constituirea unui provizion când cursul scade la 6.500 lei/buc.;
- vânzarea obligaţiunilor la cursul de 8.000 lei/buc.;
- anularea provizionului care rămâne fără obiect.

Rezolvare:

- Cumpărarea a 300 de obligaţiuni cu preţul de 7.000 lei/buc.:

Scanned with OKEN Scanner

506	=	5311	2.100.000	2.100.000

- Constituirea unui provizion când cursul scade la 6.500 lei/buc.:

6863	=	590	150.000	150.000

- Vânzarea obligațiunilor la cursul de 8.000 lei/buc.:

5311	=	%	2.400.000	
		506		2.100.000
		764		300.000

- Anularea provizionului fără obiect:

590	=	7863	150.000	150.000

Scanned with OKEN Scanner

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR

APLICAŢIE PRACTICĂ

PROBLEMĂ

Să se înregistreze în contabilitate următoarele operaţiuni aferente cheltuielilor şi veniturilor efectuate de o societate în luna ianuarie:

- Consum de materii prime în valoare de 3.000.000 lei:

600	=	300	3.000.000	3.000.000

- Consum de materiale consumabile în valoare de 1.000.000 lei:

601	=	301	1.000.000	1.000.000

- Amortizarea obiectelor de inventar în valoare de 800.000 lei:

602	=	322	800.000	800.000

- Înregistrarea facturii privind energia consumată:

%	=	401		476.000
605			400.000	
4426			76.000	

- Achiziţionarea de imprimate : 300.000 + TVA:

%	=	401		357.000
604			300.000	
4426			57.000	

- Livrare de produse finite în valoare de 7.000.000 lei + TVA:

411	=	%	8.330.000	
		701		7.000.000
		4427		1.330.000

- Livrare de semifabricate în valoare de 1.800.000 lei + TVA:

411	=	%	2.142.000	
		702		1.800.000
		4427		342.000

Scanned with OKEN Scanner

- Livrare de produse reziduale în valoare de 200.000 lei :

411	=	703	200.000	200.000

- Facturarea proiectelor de cercetare în valoare de 1.200.000 lei + TVA:

411	=	%	1.428.000	
		705		1.200.000
		4427		228.000

- Închiderea conturilor de cheltuieli :

121	=	%	5.500.000	
		600		3.000.000
		601		1.000.000
		602		800.000
		604		300.000
		605		400.000

- Închiderea conturilor de venituri :

%	=	121		10.200.000
701			7.000.000	
702			1.800.000	
703			200.000	
705			1.200.000	

- Calcularea şi înregistrarea impozitului pe profit:

10.200.000 – 5.500.000 = 4.700.000 lei

4.700.000 x 25% = 1.175.000 lei

691	=	121	1.175.000	1.175.000

- Închiderea contului cu cheltuieli cu impozitul pe profit:

121	=	691	1.175.000	1.175.000

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. Collasse B., *Contabilitate generală*, Ed. Moldova, Iaşi, 1995, traducere Tabără N.
2. Dumitrean E., Scorţescu Gh., Toma C., Berheci I., Mardiros D.N., *Contabilitate financiară*, I, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002
3. M. Epuran, V. Băbăiţă, C. Grosu, *Contabilitatea financiară în noul sistem* contabil, Editura de Vest, Timişoara, 1996
4. Epuran M., Băbăiţă V., *Bazele contabilităţii*, Ed. de Vest, Timişoara, 1997.
5. Feleagă N., Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I-II, Ed. Economică, Bucureşti, 1998
6. Horomnea E., *Tratat de contabilitate, Teorii, concepte, principii, standarde*, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2001.
7. Istrate C., *Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei*, Ed. Polirom, Iaşi, 2000
8. Paraschivescu M.D., Păvăloaia W., *Contabilitatea şi dezvoltarea economico-socială*, Ed. Tehnopress, Iaşi, 1999.
9. Pântea I.P., *Managementul contabilităţii româneşti*, vol. I-II, Ed. Intelcredo, Deva, 1998
10. Pântea I.P., Bodea Gh., *Contabilitate financiară – sinteze şi aplicaţii practice*, Editura Intelcredo, Deva, 2001.
11. Petriş R., *Bazele contabilităţii, Breviar*, Editura Gorun, Iaşi, 2000.
12. Petriş R., Georgescu I., Budugan D., Beţeanu L., *Bazele contabilităţii. Concepte şi lucrări practice*, Ed. Gorun, Iaşi, 2001.

Scanned with OKEN Scanner

13. Ristea M. şi colectiv, *Contabilitatea societăţilor comerciale*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 1996
14. Ristea M. s.a., *Contabilitatea întreprinderii*, Vol.I., Ed. Mărgăritar, Bucureşti, 1997
15. Scorţescu Gh., *Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici*, Ed. Dosoftei, Iaşi, 1996
16. Tabără N., Horomnea E., Toma C., *Conturile anuale în procesul decizional*, Ed. TIPO MOLDOVA, Iaşi, 2001
17. Tabără N., Horomnea E., Toma C., *Analiza contabil-financiară*, Ed. TIPO MOLDOVA, Iaşi, 2001
18. *** *Legea contabilităţii* (82/1991), publicată în Monitorul Oficial nr. 265/27.12.1991
19. *** M.F., *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Ed. Economică, Bucureşti, 1994
20. *** *Ordinul Ministerului Finanţelor Publice nr.* 94/20.02.2001, publicat în Monitorul Oficial nr. 85/20.02.2001
21. *** *Ordonanţa pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii*, nr. 82/1992, publicată în Monitorul Oficial 531/31.08.2001
22. *** *Standardele Internaţionale ale Contabilităţii 2000*, Ed. Economică, Bucureşti, 2000

Scanned with OKEN Scanner

Redactor: Vasilian DOBOŞ
Tehnoredactor: Mihai BUJDEI

Apărută în 2002. Format A5.
Editura JUNIMEA. B-dul Carol I nr. 3-5.
Iaşi – ROMANIA

Tipar: **S.C. SL & F IMPEX S.R.L.** Iaşi

Scanned with OKEN Scanner

JUNIMEA
IAŞI ROMÂNIA

ISBN: 973-37-0694-9

Scanned with OKEN Scanner